



UNIVERSITAT DE  
BARCELONA

## Estudio del modelo de convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992

José María Tovillas Morán



Aquesta tesi doctoral està subjecta a la llicència **Reconeixement 4.0. Espanya de Creative Commons.**

Esta tesis doctoral está sujeta a la licencia **Reconocimiento 4.0. España de Creative Commons.**

This doctoral thesis is licensed under the **Creative Commons Attribution 4.0. Spain License.**

**JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN**

**ESTUDIO DEL MODELO DE CONVENIO SOBRE RENTA  
Y PATRIMONIO DE LA OCDE DE 1992**

**TESIS PRESENTADA PARA OPTAR AL TÍTULO DE  
DOCTOR EN DERECHO DIRIGIDA POR EL  
DOCTOR LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ**

**DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA POLÍTICA, HACIENDA PÚBLICA Y DERECHO  
FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

**PROGRAMA DE DOCTORADO DE DERECHO FINANCIERO 1993-1995**

**UNIVERSIDAD DE BARCELONA**

A mi padre y a mi madre.

Y también a mi hermano.

**ESTUDIO DEL MODELO DE CONVENIO SOBRE RENTA Y  
PATRIMONIO DE LA OCDE DE 1992**

**CAPÍTULO I: LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL: NOCIONES Y  
PROBLEMAS FUNDAMENTALES**

**I.A. Introducción :**

**I.B. Las relaciones económicas internacionales y su  
desarrollo actual :**

**I.B.1. La situación actual :**

**I.B.2. Las causas del desarrollo :**

**I.B.2.a) Factores extraeconómicos del desarrollo  
económico internacional :**

**1) Factores demográficos :**

**2) Factores tecnológicos :**

**I.B.2.b) Factores económicos :**

**I.B.3. Los nuevos agentes en la economía internacional:  
los grupos internacionales de sociedades, las organizaciones  
internacionales y los Estados :**

**I.B.3.a) Los grupos internacionales de sociedades**

I.B.3.b) La creación de organizaciones internacionales y la celebración de Acuerdos Internacionales :

I.C. La doble imposición internacional y mecanismos existentes para evitarla : la perspectiva jurídica

I.C.1. La doble imposición internacional :

I.C.2. Vías jurídicas para evitar la doble imposición :

I.C.2.a) Los aranceles aduaneros y los impuestos indirectos :

I.C.2.b) Los impuestos directos :

**CAPÍTULO II: REFERENCIA HISTORICA A LA LUCHA CONTRA LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL. LOS SUCESIVOS MODELOS DE CONVENIO ELABORADOS POR LA O.C.D.E. Y EL MODELO DE CONVENIO SOBRE RENTA Y PATRIMONIO DE LA O.C.D.E. DE 1992**

**II.A. La labor realizada por la Sociedad de Naciones en la lucha contra la doble imposición jurídica internacional y la evasión fiscal internacional :**

**II.A.1. Los informes realizados por los expertos independientes :**

**II.A.2. Labor realizada por los expertos escogidos por los Estados :**

**II.A.2.a) Los modelos creados por los dos comités de expertos :**

**II.A.2.b) Conferencia de expertos gubernamentales (1928) :**

**II.A.3. Creación y actividades del Comité Fiscal (1928-1946) :**

II.B. Labor realizada por la O.E.C.E. y por la O.C.D.E. en la lucha contra la doble imposición internacional y la evasión fiscal :

II.B.1. Proyecto de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1963 :

II.B.2. El Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1977 :

II.B.3. El Modelo de Convenio fiscal sobre la Renta y el Patrimonio de 1992 :

II.B.4. Modelos de la O.C.D.E. en materia de sucesiones y donaciones :

II.B.5. Transcendencia del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. :

II.C. Otros Convenios :

II.D. La evasión fiscal internacional :

II.D.1. Naturaleza de la evasión fiscal internacional :

II.D.2. Estructura de la evasión fiscal internacional :

**II.D.2.a) Fraude de ley en la Teoría general del Derecho :**

**II.D.2.b) El fraude de ley en el Derecho tributario :**

**II.D.2.c) Mecanismo básico de funcionamiento de la evasión fiscal internacional :**

**II.D.2.d) Razones para la lucha contra la evasión fiscal internacional :**

**1) Razones de origen internacional :**

**2) Razones de origen interno :**

**II.D.3. Reacciones ante el fraude de ley tributario :**

**II.D.3.a) Medidas destinadas a luchar contra el fraude de ley tributario en el Derecho tributario español :**

**1) El expediente de declaración de fraude de ley :**

**2) Delimitación de hechos imponibles suplementarios y utilización de la realidad económica para delimitar el hecho imponible :**

**II.D.3.b) Mecanismos para evitar la evasión fiscal internacional en los Modelos de Convenio de la OCDE**

1) Imposibilidad de declarar unilateralmente la evasión fiscal internacional :

2) El intercambio de información entre Estados :

3) Introducción de elementos supletorios y elementos económicos en el hecho imponible en el articulado del Modelo de Convenio de la OCDE :

4) Medidas adoptadas especialmente para luchar contra la evasión fiscal internacional :

**CAPÍTULO III. AMBITO DE APLICACIÓN Y DEFINICIONES GENERALES EN  
EL MODELO DE CONVENIO DE 1992**

**III.A. El ámbito de aplicación del Modelo de Convenio  
de 1992 :**

**III.A.1. El ámbito subjetivo de aplicación del  
Modelo de Convenio :**

**III.A.1.a. Contenido del término "personas" :**

**1) Concepto de "persona":**

**2) Problemática de las sociedades de personas:**

**3) Soluciones propuestas por el Comité de Asuntos Fiscales**

**3.1) Supuesto de que sean los socios o asociados de las  
sociedades de personas los sujetos pasivos de los impuestos sobre  
beneficios :**

**3.2) Supuesto en que la sociedad de personas sea  
considerada como sujeto pasivo a efectos de tributación sobre  
beneficios :**

**3.3) Divergencia de criterios en materia de  
personalidad de las sociedades de personas entre el Estado de  
residencia y el Estado de origen de las rentas :**

**4) Soluciones adoptadas por los CDI celebrados por España**

**4.1) CDI entre España y R.F.A. :**

**4.2) CDI celebrados con Estados de Common Law :**

**4.2.1) CDI con Canadá :**

**4.2.2) CDI con Estados Unidos :**

**4.2.3) CDI con el Reino Unido :**

**4.3) CDI con los Países Bajos :**

**III.A.1.b. Definición del término "Residentes" :**

**1) Motivos de la elección del criterio de residencia en el Modelo de Convenio de 1992 :**

**2) Determinación de la residencia de las personas :**

**3) Resultados posibles del examen de la "residencia" de acuerdo con las legislaciones fiscales de los Estados miembros**

**3.1) No residente en los Estados contratantes :**

**3.2) Residente de uno solo de los Estados contratantes**

**3.3) Residente de ambos Estados contratantes :**

4) Determinación de la residencia de las personas jurídicas

5) Soluciones adoptadas por España en el momento de celebrar los CDI :

5.1) CDI con Austria :

5.2) CDI con Bélgica :

5.3) CDI con Luxemburgo :

5.4) CDI con Suecia :

5.5) CDI con Estados Unidos y Bulgaria :

5.5.1) CDI con Estados Unidos :

5.5.2) CDI con Bulgaria :

III.A.1.c. Medidas sugeridas para evitar el "treaty shopping" :

1) Supuestos más frecuentes de "treaty-shopping" :

1.1) "Canal directo" :

1.2) Sociedades canal en varios escalones ("Stratégie du tremplin", "stepping stones companies") :

2) Razones para luchar contra las fórmulas de "treaty shopping" :

3) Tratamiento del "treaty shopping" en los Comentarios a los Modelos de Convenio :

3.1) Tratamiento del "treaty shopping" en el Modelo de Convenio de 1977 :

3.2) El tratamiento del "treaty shopping" en el Modelo de Convenio de 1992 :

3.2.1) Remisión a la legislación interna :

3.2.2) Cláusulas destinadas a excluir la aplicación del articulado del CDI en determinadas circunstancias :

3.2.2.1) Cláusula de transparencia ("The look-through approach", "Clause de transparence") :

3.2.2.2) Cláusula de exclusión :

3.2.2.3) Cláusula de sujeción al impuesto :

3.2.2.4) El método de tránsito :

3.2.3) Cláusulas propuestas de buena fe :

- 3.2.3.1) Cláusula general de "buena fe" :
- 3.2.3.2) Cláusula relativa a la actividad :
- 3.2.3.3) Cláusula relativa al montante del impuesto :
- 3.2.3.4) Cláusula de la cotización en Bolsa :
- 3.2.3.5) Cláusula de la reducción alternativa :
- 3.2.3.6) Norma residual de cierre :
- 3.2.4) Cláusula anti-uso abusivo del CDI con Estados Unidos :

III.A.2. El ámbito objetivo de aplicación del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. :

III.A.2.a) Notas configuradoras de los impuestos sobre la renta y el patrimonio en el Modelo de Convenio de 1992 :

III.A.2.b) Impuestos actuales del sistema tributario español incluidos dentro del ámbito de aplicación del Modelo de Convenio de 1992 :

1) Impuestos exigidos por el Estado cuyo objeto material de gravamen es la renta :

1.1) el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1.2) el Impuesto sobre Sociedades :

1.3) el Impuesto sobre el Patrimonio :

1.4) Impuesto sobre Bienes Inmuebles de entidades no residentes :

1.5) Gravamen adicional sobre rentas transferidas por establecimientos permanentes :

2) Impuestos exigidos por las Autoridades locales :

3) El art.2 del Modelo de Convenio de la OCDE en los CDI celebrados por España :

3.1) Comparación con el número 1 del art.2 :

3.1.1) CDI sin cláusula general delimitadora de los impuestos incluidos en el ámbito de aplicación :

3.1.2) CDI que únicamente resultan aplicables a los tributos exigidos por el Estado :

3.2) Comparación con el número 2 del artículo 2 :

3.3) Comparación con el número 3 del artículo 2 :

3.4) Comparación con el número 4 del artículo 2 :

III.A.3. **Ámbito de aplicación territorial del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1992 :**

III.A.3.a) **Postura del Modelo de Convenio de 1992**

III.A.3.b) **Delimitación del ámbito territorial de aplicación de los CDI celebrados por España :**

III.A.4. **El ámbito temporal de aplicación del Modelo de Convenio de 1992 :**

III.A.4.a) **Los arts.29 y 30 del Modelo de Convenio de 1992 :**

1) **Ratificación :**

2) **Entrada en vigor prevista en el art.29 :**

3) **El término final en el art.29 :**

III.A.4.b) **Soluciones contenidas en los CDI celebrados por España :**

1) Ratificación :

2) Entrada en vigor :

3) Cese de efectos del CDI por denuncia :

4) Revisión de los CDI :

III.B. La interpretación del Modelo de Convenio sobre  
la Renta y el Patrimonio de la OCDE de 1992 :

III.B.1. Interpretación de los CDI e influencia de los  
Modelos de Convenio de la OCDE :

III.B.1.a) Las cláusulas contenidas en los Modelos  
de Convenio sobre interpretación :

1) La regla general de interpretación del art.3.2º del  
Modelo de Convenio de 1992 :

2) Términos definidos expresamente en el Capítulo II del  
Modelo de Convenio de la OCDE :

2.1) Términos definidos por el número 1 del art.3 del  
Modelo de Convenio :

2.1.1) Empresa de un Estado contratante y Empresa  
del otro Estado contratante (letra c, número 1 del art.3) :

2.1.2) La definición de "tráfico internacional"  
(letra d, del número 1 del art.3 ) :

2.1.3) La Autoridad competente (letra e número 1  
del art.3) :

2.1.4) El término "nacionales" (letra f número 1  
del art.3) :

2.2) Definición de "residente" (art.4 del Modelo de  
Convenio) :

2.3) Definición de "establecimiento permanente"  
(art.5 del Modelo de Convenio) :

2.3.1) Naturaleza de los establecimientos  
permanentes :

2.3.2) Teorías sobre el establecimiento permanente

2.3.3) Contenido del art.5 del Modelo :

2.3.3.1) Definición general de  
establecimiento permanente (art.5.1)

a) Determinación de la instalación :

b) Fijeza de la instalación :

c) Permanencia del establecimiento :

d) Actividad del establecimiento :

2.3.4) Los números 2 y 3 del artículo 5 :

a) Sede de dirección y oficinas :

b) Sucursales :

c) Fábricas y talleres :

d) Letra f) del número 2 del art.5 :

e) Establecimientos permanentes determinados a través de los  
Comentarios al Modelo de Convenio de 1992 :

f) Las obras de construcción, instalación y montaje  
(apartado 3 del artículo 5) :

2.3.5) Número 4 del art.5 : supuestos no  
constitutivos de establecimiento permanente

2.3.6) Actividades ejercidas por medio de  
representación (números 5 y 6 del art.5 )

2.3.7) La no equiparación de las filiales con  
establecimientos permanentes :

**3) Influencia del Capítulo II del Modelo de Convenio en los CDI celebrados por España :**

**3.1) La cláusula del número 2 del art.3 en los CDI celebrados por España :**

**3.2) Definiciones expresas en los CDI celebrados por España :**

**CAPÍTULO IV: DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA ENTRE LOS ESTADOS CONTRATANTES DE UN CDI EN LA SUJECCIÓN A GRAVAMEN DE LAS DISTINTAS CLASES DE RENTAS Y BIENES**

**IV.A. Sistema de reparto de la soberanía tributaria en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 :**

**IV.A.1. Rentas sometidas a gravamen exclusivo en un Estado :**

**IV.A.2. Rentas sometidas a gravamen no exclusivo en un Estado :**

**IV.B. Tratamiento de las rentas derivadas de bienes inmuebles :**

**IV.B.1. Los diferentes supuestos de rentas de bienes inmuebles :**

**IV.B.1.a. Rentas reales de bienes inmuebles :**

**1) Rentas puras o demaniales de bienes inmuebles :**

**2) Rentas mixtas o de empresa de bienes inmuebles :**

**IV.B.1.b. Rentas de disfrute de bienes inmuebles**

**IV.B.2. El derecho de gravamen de las rentas derivadas**

de bienes inmuebles (número 1 del art.6) :

**IV.B.3. Definición de bienes inmuebles :**

**IV.B.3.a) Caracteres de la definición de bienes  
inmuebles :**

1) Remisión al Derecho interno :

2) Definición directa o descriptiva :

**IV.B.3.b) Delimitación de las "rentas de bienes  
inmuebles" :**

1) Rentas producidas por explotaciones agrarias :

2) Rentas provenientes de alquileres de viviendas y locales  
de negocios :

3) Renta estimada de bienes inmuebles :

4) Rentas que no se incluyen dentro del art.6 del Modelo de  
Convenio :

5) Cesión de derechos temporales de uso sobre bienes  
inmuebles :

**IV.B.4. Tratamiento de las rentas inmobiliarias en los  
CDI celebrados por España :**

**IV.C. El tratamiento de las rentas empresariales en el Modelo de Convenio de 1992 :**

**IV.C.1. La sujeción a gravamen de los beneficios empresariales (art.7 del Modelo de Convenio) :**

**IV.C.1.a) Reparto de la potestad tributaria para someter a gravamen los beneficios empresariales**

- 1) Influencia del establecimiento permanente :**
- 2) Importancia y "Personalización" del establecimiento permanente :**

**IV.C.1.b) Contabilización de los beneficios del establecimiento permanente (número 2 del artículo 7)**

- 1) Posición de diferentes sectores doctrinales :**
- 2) Posición del Comité de Asuntos Fiscales :**
- 3) Principios generales de contabilización de los beneficios del establecimiento permanente :**
- 4) Gastos imputables al establecimiento permanente (número 3 del art.7):**

**4.1) Normas generales de contabilización de los gastos**

**4.2) Tratamiento de los gastos en las relaciones entre establecimiento permanente y la sede central :**

**4.2.1) Mercancías e inmovilizado material :**

**4.2.2) Bienes inmateriales :**

**4.2.3) Servicios dentro del grupo :**

**4.2.4) Intereses pagados :**

**4.2.5) Beneficios de buena gestión :**

**5) Utilización de métodos indiciarios para el cálculo de los beneficios del establecimiento permanente (número 4 del art.7)**

**6) El tratamiento de la compra de bienes o mercancías por el establecimiento permanente (número 5 del art.7) :**

**7) La continuidad del método elegido (número 6 del art.7)**

**8) Relaciones entre el tratamiento de los beneficios de establecimientos permanentes y las otras rentas del Modelo (número 7 del art.7) :**

**IV.C.1.c) El tratamiento de los beneficios empresariales en los CDI celebrados por España :**

**IV.C.2. El tratamiento de los beneficios procedentes de la navegación marítima, interior y aérea (art.8 del Modelo de Convenio) :**

**IV.C.2.a) Reparto de la soberanía tributaria de las rentas que gravan la explotación de barcos o aeronaves en tráfico internacional (números 1 y 2 del art.8 del Modelo) :**

**IV.C.2.b) Contenido del término "empresa" :**

**IV.C.2.c) Contenido del término "beneficios" :**

- 1) Tipos de contratos vinculados con la explotación de buques o aeronaves :**
- 2) Beneficios que entran dentro del ámbito del artículo 8**
- 3) Beneficios excluidos del art.8 del Modelo :**

**IV.C.2.d) Resolución de la "sede de dirección efectiva" en determinados supuestos (número 3 del art.8) :**

- 1) Utilización de establecimiento permanente por parte de una empresa de navegación marítima o aérea :**
  - 1.1) Establecimiento permanente dedicado exclusivamente a la explotación de buques o aeronaves :**
  - 1.2) Establecimiento permanente dedicado no**

exclusivamente a la explotación de buques o aeronaves

IV.C.2.e) Tratamiento de la explotación en común en actividades de tráfico internacional (número 4 del art.8) :

IV.C.3. Tratamiento de las actividades de transporte aéreo o marítimo en los CDI celebrados por España :

IV.C.3.a) Normas de carácter unilateral :

IV.C.3.b) Normas de carácter convencional :

1) CDI de carácter general :

2) Convenios de navegación aérea y marítima :

3) Convenios de transporte aéreo :

IV.C.4. El tratamiento de las empresas asociadas (art.9) :

IV.C.4.a) Generalidades :

IV.C.4.b) Condiciones para que pueda producirse el ajuste en los resultados :

1) Vinculaciones entre empresas :

1.1) Base jurídica de las empresas del art.9 :

1.2) Participaciones financieras :

1.3) Vinculaciones contractuales :

1.4) Vinculaciones personales :

1.5) Empresas asociadas :

2) Práctica de operaciones en condiciones diferentes a las admitidas por el mercado :

2.1) "Relaciones comerciales o financieras" :

2.2) Condiciones "aceptadas o impuestas" :

2.3) Condiciones contractuales que se apartan de las practicadas por el mercado :

IV.C.4.c) Modos de ajuste de beneficios en las empresas asociadas :

1) Principios del ajuste de beneficios :

2) Métodos aplicables a las transferencias de mercancías :

2.1) El método del precio comparable :

2.2) Métodos diferentes del método de los precios comparables :

3) Transferencias de tecnología :

4) Transferencias de marcas :

5) Préstamos :

IV.C.4.d) La problemática de la doble imposición económica (número 2 del artículo 9) :

1) Ajustes bilaterales :

2) Los "ajustes secundarios" :

3) Acuerdo entre autoridades competentes :

IV.C.4.e) El tratamiento de las empresas asociadas en los CDI celebrados por España :

IV.C.4.f) Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas :

**IV.D. El tratamiento de las rentas de capital en el Modelo de Convenio de 1992 :**

**IV.D.1. Gravamen de los dividendos (art.10 del Modelo de Convenio) :**

**IV.D.1.a) Definición del término "dividendos" (apartado 3 del artículo 10) :**

- 1) Delimitación expresa y abierta de "dividendos" :
- 2) Supuestos contemplados expresamente :
- 3) Cláusula residual :
- 4) Inclusión de los beneficios de sociedades personalistas

**IV.D.1.b) El reparto de la soberanía tributaria en materia de dividendos (números 1 y 2 del art.10 del Modelo de Convenio de 1992) :**

- 1) Requisitos de carácter subjetivo y objetivo en el número 1 del artículo 10 :
- 2) Requisitos de carácter subjetivo y objetivo en el número 2 del artículo 10 :
- 3) Límites a la potestad de gravamen del Estado de la fuente de acuerdo con el número 2 del art.10 :

4) Referencia a la Directiva del Consejo 90/435/CEE :

IV.D.1.d) Tratamiento tributario de los dividendos  
percibidos por establecimientos  
permanentes (número 4 del art.10) :

1) Supuesto en que las participaciones generadoras de los dividendos están vinculadas a un establecimiento permanente :

2) Supuesto en que las participaciones generadoras de los dividendos no están vinculadas con un establecimiento permanente

IV.D.1.e) La exclusión de la imposición de los dividendos distribuidos por una sociedad residente del otro Estado contratante (número 5 del artículo 10) :

IV.D.1.f) Imputación y gravamen de beneficios no repartidos obtenidos por sociedades residentes de otros Estados

1) Comentarios al número 5 del artículo 10 del Modelo de Convenio :

2) Posibilidad de imputación y gravamen de beneficios no repartidos :

IV.D.1.g) La cuestión de la doble imposición económica internacional :

IV.D.1.h) Tratamiento de los dividendos en los CDI  
celebrados por España :

1) El reparto de la soberanía tributaria sobre dividendos  
en los CDI celebrados por España :

1.1) Definición de "dividendos" :

1.2) Reparto de la soberanía tributaria :

1.3) Tipos máximos aplicables por España :

2) Medidas para evitar la doble imposición económica  
sobre dividendos :

2.1) CDI con Alemania :

2.2) CDI con Francia :

2.3) CDI con el Reino Unido :

2.4) CDI con Irlanda :

**IV.D.2. Gravamen de los intereses (artículo 11 del Modelo de Convenio) :**

**IV.D.2.a) Concepto de "intereses" (número 3 del artículo 11) :**

- 1) Definición genérica de "intereses" :
- 2) Rendimientos expresamente declarados como "intereses" :
- 3) Rendimientos expresamente excluidos de la condición de "intereses" :

**IV.D.2.b) El reparto de la soberanía tributaria sobre los intereses (apartados 1 y 2 del art.11 del Modelo) :**

- 1) Imposición compartida sobre los intereses :
- 2) Estado de origen de los intereses (número 5 del art.11)
- 3) Calificaciones de determinadas rentas como "intereses" o "ingresos de actividades profesionales" :

**IV.D.2.c) Incidencia del establecimiento permanente en la tributación de los intereses (número 4 del art.11) :**

IV.D.2.d) Recalificación de "intereses" como  
"dividendos" :

1) El problema de la infracapitalización :

2) Condiciones de aplicación del número 6 del  
art.11 y consecuencias :

2.1) Condiciones :

2.2) Consecuencias de la aplicación del  
número 6 del art.11 del Modelo :

2.3) Compatibilidad entre el número 6 del artículo 11  
y las definiciones de "dividendos" e "intereses":

2.4) Compatibilidad entre el número 6 del art.11 y las  
cláusulas de no discriminación del art.24 del Modelo de Convenio

IV.D.2.e) El tratamiento de los "intereses" en los  
CDI celebrados por España :

IV.D.3. Gravamen de los cánones (art.12 del Modelo de  
Convenio) :

IV.D.3.a) Definición de cánones (apartado 2 del  
art.12) :

1) Títulos jurídicos que pueden dar lugar a la existencia de cánones :

2) El objeto generador de los cánones :

3) Los pagos efectuados :

IV.D.3.b) La potestad de gravamen sobre los cánones (número 1 del art.12) :

IV.D.3.c) La obtención de cánones a través de establecimientos permanentes (número 3 del art.12):

IV.D.3.d) El tratamiento del exceso de pago de cánones (número 4 del art.12) :

IV.D.3.e) El tratamiento de los cánones en los CDI celebrados por España :

IV.E. Gravamen de las ganancias de capital en el Modelo de Convenio de 1992 :

IV.E.1) Concepto de ganancia de capital en el Modelo de Convenio de 1992 :

IV.E.1.a) Concepto de "ganancia de capital" en los Comentarios al art.13 del Modelo de Convenio:

- 1) Ganancias de capital realizadas :
- 2) Ganancias de capital no realizadas :
- 3) Otros supuestos de ganancias de capital :
- 4) El problema de las variaciones en el valor de las monedas nacionales :
- 5) Supuestos que carecen de la condición de ganancias de capital :

IV.E.2. Tratamiento previsto para las ganancias de capital originadas por la enajenación de bienes inmuebles (apartado 1 del art.13) :

IV.E.2.a) Definición de "bienes inmuebles" :

IV.E.2.b) Supuestos de enajenación de bienes inmuebles generadores de ganancias de capital :

IV.E.2.c) Supuesto de las llamadas "real estate companies" :

IV.E.3. Ganancias de capital provenientes de la enajenación de bienes muebles vinculados a un establecimiento permanente o a una base fija de negocios (apartado 2 del art.13)

IV.E.3.a) Ámbito objetivo de aplicación :

1) Los bienes muebles pertenecientes a establecimientos permanentes y bases fijas de negocios :

2) Transmisiones de establecimientos permanentes, de bases fijas de negocios para actividades de servicios o de empresas en su conjunto :

IV.E.3.b) Reparto de la soberanía tributaria :

IV.E.4. Ganancias provenientes de la enajenación de buques, embarcaciones o aeronaves (número 3 del art.13) :

IV.E.4.b) Ámbito objetivo de la disposición :

IV.E.4.c) Reparto de la potestad tributaria :

IV.E.5. Ganancias de capital obtenidas por otros bienes (número 4 del art.13) :

IV.E.6. Tratamiento de las ganancias de capital en los CDI firmados por España :

**IV.F. Tratamiento de las rentas derivadas de actividades independientes en el Modelo de Convenio :**

**IV.F.1. Gravamen de las profesiones independientes en en el art.14 del Modelo de Convenio:**

**IV.F.1.a) Ámbito objetivo de aplicación del art.14 del Modelo de Convenio :**

**IV.F.1.b) Reparto de la soberanía tributaria en materia de rentas de "Profesiones independientes":**

**IV.F.1.c) Tratamiento de las rentas de profesionales independientes en los CDI celebrados por España :**

**1) Tratamiento de las rentas de profesionales :**

**2) Otros rendimientos independientes :**

**2.1) Agentes mediadores :**

**2.2) Profesores e investigadores :**

**IV.F.2. Tratamiento de las rentas percibidas por artistas y deportistas (art.17 del Modelo):**

**IV.F.2.a) Definición de artistas y deportistas:**

1) Definición de "artistas" :

2) Definición de "deportistas" :

IV.F.2.b) Rentas que entran dentro del ámbito del art.17 del Modelo de Convenio :

IV.F.2.c) Reparto de la soberanía tributaria :

IV.F.2.d) Medidas para evitar la evasión fiscal internacional en las rentas percibidas por artistas y deportistas :

1) Esquemas de evasión fiscal de artistas y deportistas :

2) Mecanismo anti-evasión fiscal del número 2 del artículo 17 del Modelo de Convenio :

IV.F.2.e) Tratamiento de las rentas de artistas y deportistas en los CDI celebrados por España:

IV.F.3. Tratamiento tributario de las rentas obtenidas por estudiantes (art.20 del Modelo de Convenio) :

IV.F.3.a) Requisitos subjetivos y objetivos:

1) Requisitos subjetivos:

2) Requisitos objetivos :

IV.F.3.b) Régimen tributario de las cantidades percibidas por estudiantes :

IV.F.3.c) Tratamiento de las rentas de estudiantes en los CDI celebrados por España :

IV.G. Tributación de los rendimientos de actividades dependientes en el Modelo de Convenio :

IV.G.1. Tratamiento previsto para los trabajos dependientes (art.15 del Modelo de Convenio)

IV.G.1.a) El ámbito objetivo del art.15 del Modelo de Convenio :

IV.G.1.b) El ámbito subjetivo del art.15 del Modelo de Convenio :

IV.G.1.c) Reparto de la soberanía tributaria :

1) Regla general :

2) Excepción a la regla general :

IV.G.1.d) El tratamiento de las remuneraciones de las tripulaciones (número 3 del art.15) :

IV.G.1.e) El tratamiento de las retribuciones por trabajos dependientes en los CDI celebrados por España :

IV.G.2. Gravamen de las remuneraciones de Consejeros (art.16 del Modelo) :

IV.G.2.a) Ámbito objetivo del artículo 16 :

IV.G.2.b) Ámbito subjetivo del artículo 16 :

IV.G.2.c) Reparto de la soberanía tributaria :

IV.G.2.d) Tratamiento de las remuneraciones de Consejeros en los CDI celebrados por España :

IV.G.3. Tratamiento de las pensiones en el art.18 del Modelo de Convenio :

IV.G.3.a) Ámbito objetivo del artículo 18 :

IV.G.3.b) Régimen tributario aplicable a las pensiones :

IV.G.3.c) Limitación a la deducibilidad de pagos por pensiones :

1) Tratamiento sugerido por el Comité de Asuntos Fiscales

2) Cláusulas para impedir la evasión fiscal :

IV.G.3.d) Tratamiento de las pensiones en los CDI  
celebrados por España :

IV.G.4. Tratamiento de las rentas derivadas de la  
función pública (art.19 del Modelo de Convenio):

IV.G.4.a) Ámbitos subjetivo y objetivo del art.19:

1) Supuestos contenidos en el número 1 del art.19 :

2) Supuestos contenidos en el número 2 del art.19 :

IV.G.4.b) Reparto de la soberanía tributaria en  
el art.19 del Modelo de Convenio :

1) Supuesto de los sueldos y salarios :

2) Supuesto de las pensiones :

IV.G.4.c) Tratamiento de los salarios derivados de actividades públicas y de pensiones derivadas de las mismas en los CDI celebrados por España :

- 1) Tratamiento unificado de las rentas derivadas de servicios públicos y de pensiones públicas :
- 2) Tratamiento separado de las rentas de actividades públicas y de pensiones públicas :

IV.H. Tratamiento previsto para "Otras rentas" en el art.21 del Modelo de Convenio de 1992 :

IV.H.1. Número 1 del art.21 del Modelo de Convenio :

IV.H.1.a) Ámbito subjetivo y objetivo del precepto :

IV.H.1.b) Reparto de la soberanía tributaria sobre las "otras rentas" (art.21 del Modelo)

IV.H.2. Presencia de un establecimiento permanente (número 2 del art.21) :

IV.H.3. Tratamiento de las "otras rentas" en los CDI celebrados por España :

**IV.H.3.a) Convenios celebrados durante la vigencia del Proyecto de Convenio de 1963 :**

**IV.H.3.b) CDI firmados durante la vigencia del Modelo de Convenio de 1977 :**

**IV.H.3.c) CDI firmados durante la vigencia del Modelo de Convenio de 1992 :**

**IV.I. Imposición sobre el Patrimonio (art.22 del Modelo de Convenio) :**

**IV.I.1. Introducción al Impuesto sobre el Patrimonio :**

**IV.I.2. Características del Impuesto sobre el Patrimonio contemplados en el art.22 del Modelo**

**IV.I.3. Reparto de la soberanía tributaria en materia de imposición sobre el patrimonio :**

**IV.I.3.a) Reparto de la potestad de gravamen sobre bienes inmuebles (apartado 1 del art.22):**

**IV.I.3.b) Tratamiento de los bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o de una base fija (número 2 del**

art.22) :

IV.I.3.c) Bienes relacionados con las actividades  
de tráfico internacional y navegación  
interior (número 3 del art.22 del Modelo):

IV.I.3.d) Gravamen de los bienes no incluidos en  
los números 1,2 y 3 del art.22 del Modelo:

IV.I.4. Tratamiento del Impuesto sobre el Patrimonio  
en los CDI celebrados por España :

**CAPÍTULO V: MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN  
INTERNACIONAL**

**V.A. Las posibles soluciones para evitar la doble imposición  
internacional :**

**V.A.1. Medidas propuestas por la Sociedad de Naciones:**

**V.A.2. Mecanismos unilaterales y bilaterales de lucha  
contra la doble imposición internacional :**

**V.A.2.a) Mecanismos unilaterales :**

**V.A.2.b) Mecanismos de origen internacional :**

**V.B. El art.23 del Modelo de Convenio de 1992 :**

**V.B.1. El método de exención adoptado en el art.23  
del Modelo de Convenio :**

**V.B.1.a) Principio de exención (número 1 del  
art.23A) :**

**1) Obligación del Estado de residencia de conceder la  
exención :**

**2) Cantidad a exonerar :**

**3) Régimen aplicable a las pérdidas :**

**4) Gravamen del resto de rentas :**

**V.B.1.b) La aplicación de la exención con progresividad (número 3 del art.23A) :**

**V.B.1.c) Aplicación del método de imputación a los intereses y dividendos (número 2 del art.23A) :**

**V.B.2. El método de imputación (art.23B del Modelo de Convenio de 1992) :**

**V.B.2.a) El método de imputación ordinaria (número 1 del artículo 23B) :**

**1) Soluciones para el problema de la sobreimposición :**

**2) Tratamiento de las pérdidas :**

**3) Peculiaridades del Impuesto sobre el Patrimonio :**

**V.B.2.b) El tratamiento de las rentas o bienes exentos de gravamen en el Estado de residencia del receptor de las rentas o del titular de los bienes (número 2 del art.23B) :**

**V.B.3. Peculiaridades en el tratamiento de las rentas del capital mobiliario :**

V.B.3.a) Medidas destinadas al fomento de inversiones de capital mobiliario en el país de origen de las rentas.

- 1) Imputación de impuestos no pagados :
- 2) El sistema de imputación de impuestos no pagados a tanto alzado ("matching credit") :

V.B.3.b) Tratamiento de los dividendos provenientes de una participación substancial en una sociedad :

- 1) Exención con progresividad :
- 2) Imputación de impuestos subyacentes :
- 3) Asimilación a la participación en una filial nacional:

V.C. Métodos para evitar la doble imposición jurídica y económica en los CDI celebrados por España :

## **CAPÍTULO VI: LAS DISPOSICIONES ESPECIALES**

**VI.A. La cláusula de "No discriminación" (art.24 del Modelo de Convenio) :**

**VI.A.1. La no discriminación de los nacionales de alguno de los Estados Contratantes (número 1 del art.24):**

**VI.A.1.a) Ámbito subjetivo de la cláusula de "no discriminación" :**

**VI.A.1.b) Ámbito objetivo de la cláusula de "no discriminación" :**

**VI.A.2. La aplicación de la "no discriminación" a los supuestos de apatridia (número 2 del art.24) :**

**VI.A.3. La "no discriminación" de los establecimientos permanentes (número 3 del artículo 24) :**

**VI.A.3.a) La igualdad en el tratamiento de los establecimientos permanentes :**

**VI.A.3.b) Diferencias en el tratamiento tributario :**

**1) Base imponible del impuesto sobre beneficios :**

- 2) Régimen aplicable a los dividendos percibidos por establecimientos permanentes provenientes de filiales :
- 3) Retención en la fuente sobre los dividendos, intereses y cánones percibidos por un establecimiento permanente:
- 4) Extensión a los establecimientos permanentes de los Convenios de Doble Imposición celebrados con Estados terceros :

VI.A.3.c) Tratamiento de los establecimientos permanentes dependientes de personas físicas :

VI.A.4. Deducibilidad de los gastos pagados y de las deudas contraídas por una empresa residente de un Estado con un residente del otro Estado contratante :

VI.A.5. La no discriminación por razón de la titularidad del capital de una empresa (párrafo 5 del artículo 24) :

VI.A.6. Ámbito de aplicación del número 6 del artículo 24 del Modelo :

VI.A.7. Cláusula de no discriminación en los CDI celebrados por España :

**VI.A.8. El Impuesto Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes :**

**VI.B. El procedimiento amistoso (art.25 del Modelo de Convenio) :**

**VI.B.1. Características del procedimiento amistoso del artículo 25 del Modelo de Convenio :**

**VI.B.1.a) Heterogeneidad de los procedimientos :**

**VI.B.1.b) Naturaleza jurídica de los procedimientos del art.25 del Modelo de Convenio:**

**VI.B.2. El procedimiento contemplado en los números 1 y 2 del artículo 25 del Modelo :**

**VI.B.2.a) Supuestos de aplicación del procedimiento :**

**VI.B.2.b) Fases del procedimiento amistoso :**

**1) La fase nacional :**

**1.1) Inicio del procedimiento de los números 1 y 2 del artículo 25 del Modelo :**

**1.2) Cómputo del plazo de tres años :**

1.3) La superposición de procedimientos :

2) Fases del procedimiento amistoso :

2.1) Fase nacional :

2.2) Fase interestatal :

VI.B.3. Acuerdos entre Estados del número 3 del artículo 25 del Modelo de Convenio :

1) Resolución de las dificultades de interpretación :

2) La resolución de supuestos no previstos en el Modelo de Convenio (número 3 del artículo 25) :

VI.B.4. Desarrollo del procedimiento (número 4 del artículo 25 del Modelo) :

VI.B.5. El procedimiento de acuerdo amistoso en los CDI celebrados por España :

VI.C. El intercambio de información entre Estados (artículo 26 del Modelo de Convenio) :

VI.C.1. Régimen general del intercambio informativo (número 1 del artículo 26) :

**VI.C.2. Ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del intercambio de información :**

**VI.C.2.a) El ámbito objetivo :**

**VI.C.2.b) El ámbito subjetivo :**

**VI.C.3. Contenido de la información :**

**VI.C.4. Límites al intercambio de información :**

**VI.C.4.a) La legislación interna y la práctica administrativa del Estado requerido como límites para el suministro de información:**

**VI.C.4.b) El ejercicio de la práctica administrativa normal como el límite para el suministro de información :**

**VI.C.4.c) La legislación y la práctica administrativa del Estado requiriente como límite para el suministro de información :**

**VI.C.4.d) El secreto comercial, industrial, profesional y el orden público como límites al suministro de información :**

**VI.C.5. Tratamiento jurídico de la información recibida :**

**VI.C.6. La cláusula de intercambio de información en los CDI celebrados por España :**

**VI.D. Aplicación del Modelo de Convenio de la OCDE a los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares :**

**VI.D.1. Régimen tributario de los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares :**

**VI.D.1.a) Ámbito subjetivo del artículo 27 del Modelo de Convenio :**

**VI.D.1.b) Ámbito objetivo de los privilegios :**

**VI.D.2. El tratamiento de los miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares en los CDI celebrados por España :**

**CONCLUSIONES**

**BIBLIOGRAFÍA**

## CAPITULO I: LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL: NOCIONES Y PROBLEMAS FUNDAMENTALES

### I.A. Introducción:

En estas últimas décadas se ha desarrollado un proceso de extraordinaria internacionalización de las relaciones económicas. Son diversas las causas que han originado dicho fenómeno, y puede distinguirse entre causas económicas y causas extraeconómicas. Entre las causas extraeconómicas deben destacarse las causas demográficas y las causas tecnológicas. En efecto, el extraordinario crecimiento de la población en la segunda mitad de este siglo, especialmente en los países en vía de desarrollo, ha producido un aumento paralelo de la cantidad de mano de obra disponible en el mercado de trabajo, así como en el número de potenciales clientes y consumidores. Entre las causas tecnológicas las más sobresalientes son el desarrollo de medios de transporte que permiten el desplazamiento de bienes de un punto a otro del globo en muy poco tiempo, y los avances en el mundo de las comunicaciones que abarcan diferentes campos como el desarrollo de las telecomunicaciones o el de los medios de análisis, tratamiento y conservación de la información. A estas causas deben añadirse los avances científicos y tecnológicos que condujeron a la aparición de nuevas técnicas productivas que provocaron aumentos espectaculares en la producción, tanto de

bienes como de servicios.

Las causas económicas del fenómeno de internacionalización son complejas e incluyen varios factores. En primer lugar, se ha producido la saturación de los antiguos mercados (en Europa Occidental y en América del Norte) que ha provocado una apertura hacia nuevos mercados (Este y Sur de Asia, Europa del Este y Países Iberoamericanos). Además se ha modificado la localización de los centros de producción económica, fruto de un desplazamiento de los mismos hacia lugares en que son menores los costes de producción por causa del inferior coste de determinados factores productivos, especialmente el factor mano de obra, para así maximizar el beneficio. Finalmente, es causa de internacionalización de las relaciones económicas, la movilidad del capital en general, y, en especial, de la demanda de capitales por parte de los países en vías de desarrollo que importan capitales procedentes de los países desarrollados para atender, por un lado, a las necesarias inversiones en infraestructuras que ayuden a mejorar la ordenación de su territorio, y, por otro, para hacer frente a los gastos sociales producidos por el aumento de la población.

La internacionalización de las relaciones económicas significa, pues, la realización de actividades económicas por parte de agentes originarios de un determinado territorio sometido a la soberanía de un Estado en otro u otros territorios sometidos a la soberanía de otro Estado.

Las actividades económicas y financieras que se han internacionalizado son diversas y heterogéneas. Como forma más antigua de realización de actividades económicas internacionales se halla la actividad de importación y exportación de bienes que puede ser tanto de bienes materiales como de bienes inmateriales. Esta última modalidad de importación-exportación es más reciente que la de bienes materiales. Sin embargo, se ha desarrollado extraordinariamente a través de negocios jurídicos como la cesión de uso de la propiedad industrial y comercial, la compra-venta de patentes, el derecho de explotación de marcas o los contratos de asistencia técnica entre agentes económicos sometidos a la soberanía de otros Estados.

Junto a las actividades de economía real, se han desarrollado, se han globalizado, las actividades de aportación de capitales e inversión financiera, alcanzando dimensiones muy importantes. Dichos movimientos de capitales, apoyados en nuevos instrumentos financieros, se producen con extraordinaria rapidez, siempre a la búsqueda de la mayor rentabilidad y seguridad, pese al intento de establecer determinados sistemas de cambios, que, pese a no ser fijos, al menos intentan restringir el movimiento de las divisas mediante la delimitación de un margen de fluctuación relativamente estrecho .

Estas inversiones financieras pueden tener diversas modalidades. A las modalidades tradicionales de aportación de capitales para la creación de nuevos centros productivos a través de la creación de grupos internacionales de sociedades, o de

realizar inversiones inmobiliarias o en mercados de valores, se añade actualmente, con especial intensidad, la modalidad de realizar inversiones en valores y fondos públicos que emiten los diferentes Estados. En efecto, tanto los Estados de economía avanzada como los que están en vías de desarrollo utilizan la deuda pública para financiar el déficit público.

En cuanto a los agentes que participan en las actividades económicas internacionales, es necesario destacar la presencia de nuevos agentes en dichas actividades.

A la presencia ya antigua en el comercio internacional de los mercaderes y comerciantes, y de las primeras sociedades mercantiles que adoptaron la forma de Compañías de Indias, creadas durante los siglos XVI y XVII para realizar el comercio con las tierras de Ultramar<sup>1</sup>, se han añadido durante estos dos últimos siglos nuevos agentes para realizar actividades económicas en el ámbito internacional.

Durante el siglo XIX, se desarrolló la forma jurídica de la sociedad anónima como medio esencial para realizar actividades económicas y comerciales en diversos Estados<sup>2</sup>.

Las características de las sociedades anónimas de la

---

<sup>1</sup> VICENT CHULIÀ, F., *Compendio crítico de Derecho mercantil*, Tomo I, Volumen I, pág.368, Ed.Bosch, Barcelona, 1991.

<sup>2</sup> FERNÁNDEZ ROZAS, J.C., y SÁNCHEZ LORENZO, S., *Curso de Derecho Internacional Privado*, pág.54, Ed.Civitas, Madrid, 1991.

responsabilidad limitada de los socios a la cuantía de las aportaciones realizadas y la división del capital social en acciones que facilitaba su fácil transmisión, convirtieron a éstas en medios muy útiles para reunir capitales originarios de un Estado o de varios Estados y destinarlos a financiar la construcción y explotación de infraestructuras como los ferrocarriles o de riquezas naturales como las minas.

Durante el presente siglo, las actividades económicas y financieras de las grandes empresas se han extendido a los diversos Estados mediante la creación de filiales, sociedades anónimas con la nacionalidad del Estado en el cual desarrollan sus actividades pero cuyo capital es propiedad de la matriz, otra sociedad anónima con una nacionalidad diferente y en la que se encuentra el centro de decisión económica del grupo. Estos grupos internacionales de sociedades son los impropriadamente denominados "sociedades multinacionales", que pueden definirse como "un grupo de empresas privadas, unidas por vínculos jurídicos, que obedecen a una estrategia común (producción, precios, inversiones, venta, reparto de beneficios...) y que están repartidas en territorios sometidos a soberanías estatales diferentes", (Ch.Leben)<sup>3</sup>.

En el presente siglo además de desarrollarse las relaciones económicas internacionales mediante sociedades anónimas que han evolucionado para convertirse en grupos internacionales de sociedades, se han desarrollado como nuevos agentes los Estados

---

<sup>3</sup> Citado por FERNÁNDEZ ROZAS, J.C., y SÁNCHEZ LORENZO, S., op.cit., pág.55.

y las Organizaciones Internacionales.

En efecto, los poderes públicos abandonan sus posiciones genéricamente abstencionistas<sup>4</sup> y se convierten en Estado social de Derecho para mantener y salvaguardar los principios del capitalismo tardío o neocapitalismo<sup>5</sup>. De esta manera se intenta garantizar el progreso económico y social, la satisfacción de las necesidades mínimas de la población y elevar el nivel de vida general.

En el ámbito interno, los Poderes públicos van a llevar a cabo medidas de fomento para incentivar a los diversos agentes económicos para la realización de actividades económicas, comerciales y financieras en el exterior. Los poderes públicos van incluso a crear empresas para desarrollar actividades económicas en el exterior. En los países de economía planificada centralizada de Europa del Este y en algunos Estados en vías de desarrollo, las actividades relacionadas con el comercio exterior han estado reservadas durante largo tiempo a la acción de dichos Estados, estando prohibida su realización por empresas privadas y particulares<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., **Derecho administrativo económico, Volumen I**, pág.31, Ed.Tecnos, Madrid, 1988.

<sup>5</sup> GARCÍA-PELAYO citado por MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., op.cit., pág.36.

<sup>6</sup> FERNÁNDEZ ROZAS, J.C. y SÁNCHEZ LORENZO, S., op.cit., pág.56.

En cuanto a la actividad en el orden externo del Estado, es decir, aquélla en las que se relaciona con otros miembros de la Sociedad Internacional como otros Estados u Organizaciones Internacionales <sup>7</sup>, el Estado puede regular mediante acuerdo con otros sujetos de Derecho Internacional Público (Tratado, Acuerdo, Convenio...) unas normas jurídico-internacionales que afecten al comercio exterior y a la actividad económica internacional.

Ante el fenómeno de internacionalización económica que significa la intervención en la economía de un Estado de agentes económicos no originarios de dicho Estado, y también la participación de agentes económicos originarios de ese mismo Estado en las economías de otros Estados, cada uno de los Estados va a crear normas jurídicas que regulen aquellas materias que afecten a su soberanía o al interés general dentro de su territorio y que afectan a materias económicas creando el Derecho administrativo económico<sup>8</sup>. Esta regulación se hará mediante normas que respeten las normas jurídico-internacionales generales y convencionales, establecidas mediante acuerdo con otros sujetos de Derecho Internacional Público. El Estado va a utilizar normas de Derecho público y normas de Derecho privado. Entre éstas hay que destacar las normas que tratan sobre la nacionalidad de los entes jurídicos y el régimen de reconocimiento y establecimiento

---

<sup>7</sup> DIEZ DE VELASCO, M., *Instituciones de Derecho Internacional Público*, Volumen I, pág.299, Ed.Tecnos, Madrid, 1990.

<sup>8</sup> MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *op.cit.*, pág.52.

de los entes jurídicos no nacionales<sup>9</sup>. El Derecho público va a ser utilizado para la defensa y protección del normal funcionamiento del sistema económico <sup>10</sup>. Dicha defensa se materializa en la legislación sobre control de cambios que tiene como objetivo salvaguardar la soberanía del Estado, y la reserva de ciertas actividades económicas al Estado como medio para asegurar determinados bienes y servicios a la comunidad.

Finalmente, aunque con una gran importancia tanto práctica como doctrinal, la actividad financiera del Estado y demás entes públicos para obtener y utilizar medios dinerarios para realizar las actividades que la colectividad les encomienda<sup>11</sup>, va a verse afectada, interesada, por las importaciones y exportaciones de bienes y servicios, por las inversiones en otros Estados, y por las inversiones de sociedades y particulares de otros Estados en el territorio. En efecto, estas actividades van a significar unos flujos de bienes y servicios, por un lado, y unos flujos monetarios, por otro lado, que pueden ser susceptibles de convertirse en objeto de imposición.

Paralelamente, al proceso de intervención del Estado en la economía que ha producido la regulación de aspectos de la actividad económica internacional, los Estados han sido

---

<sup>9</sup> FERNÁNDEZ ROZAS, J.C. y SÁNCHEZ LORENZO, S., op.cit., pág.55.

<sup>10</sup> MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., op.cit., pág.185.

<sup>11</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., **Curso de Derecho financiero español**, pág.17, Ed.Marcial Pons, Madrid, 1993.

protagonistas de un proceso destinado a institucionalizar de forma permanente relaciones y la gestión de sus intereses comunes a través de las Organizaciones Internacionales, creadas mayoritariamente, a partir de la Segunda Guerra Mundial<sup>12</sup>.

Dentro de estas Organizaciones internacionales deben destacarse las organizaciones de cooperación preferentemente económica que han proliferado de una manera notable en los últimos tiempos. Los objetivos de estas organizaciones son económicos y financieros: tienden al desarrollo de las relaciones comerciales, a un fortalecimiento de las economías de los Estados miembros a través de la Organización y a una potencialización de toda el área económica en que las mismas operan.

Entre las más destacadas se encuentran la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E., 1960), la Comunidad Europea (C.E.), el Banco Internacional para la Reconstrucción y Desarrollo (B.I.R.D., 1945) o el Fondo Monetario Internacional (F.M.I., 1945)<sup>13</sup>.

Dentro de las organizaciones de cooperación preferentemente económica, éstas pueden dividirse entre las organizaciones que persiguen preferentemente la cooperación entre sus miembros, y aquellas que pretenden la integración, entendiendo por integración un medio específico de cooperación caracterizado por

---

<sup>12</sup> DIAZ DE VELASCO, M., op.cit., pág.33.

<sup>13</sup> DIAZ DE VELASCO, M., op.cit., pág.37.

el hecho de que los miembros que componen la Organización "deciden en todo o en parte someterse a una autoridad exterior" (Dehousse) <sup>14</sup>.

Entre aquellas organizaciones internacionales de carácter preferentemente económico en las cuales los Estados miembros deciden someterse a una autoridad exterior, es decir, que los miembros de dichas organizaciones internacionales ceden una parte de su soberanía a estas mismas organizaciones, que se convierten en competentes para decidir sobre determinadas materias, hay que destacar aquellas que se han propuesto preferentemente liberar los intercambios a través de la supresión o liberación de los obstáculos aduaneros <sup>15</sup>.

De entre las organizaciones internacionales actualmente vigentes debe destacarse el conjunto de las Comunidades Europeas, formadas por la Comunidad Económica Europea (C.E.E.), la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (C.E.C.A.) y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (C.E.E.A.) a causa de su

---

<sup>14</sup> DEHOUSSE, J.M., *Les Organisations internationales. Essai de Théorie Générale*, pág.32, Liège, 1968.

<sup>15</sup> Entre éstas existen la Organización Europea de Libre Comercio (E.F.T.A., 1960), y otras de menor importancia económica como el Pacto Andino (1968), la Comunidad Económica de los Estados del África Occidental (C.E.D.E.A.O., 1975), la Comunidad Económica del África Oriental (C.E.A.O., 1973) o el Mercado Común Centroamericano (M.C.C.A., 1962).

singularidad<sup>16</sup>.

El Estado cuyas potestades y soberanía han sido parcialmente limitados mediante la celebración de acuerdos internacionales con otros Estados, y mediante la pertenencia a organizaciones internacionales de integración económica, de acuerdo con el estado actual del desarrollo del Derecho Internacional

---

<sup>16</sup>La C.E.E. fue definida en la sentencia "Costa" de 15 de julio de 1964 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas como "Una comunidad de duración ilimitada dotada de atribuciones propias, de personalidad, de capacidad jurídica, de una capacidad de representación internacional y más precisamente de poderes reales surgidos de una limitación de competencia o de una transferencia de atribuciones de los Estados de la Comunidad".

Sentencia citada por ISAAC, G., **Manual de Derecho comunitario general**, pág.31, Ed.Ariel, Barcelona, 1985.

El objetivo inicial de la Comunidad Económica Europea según el Tratado de Roma de 1957, en su art.2, era el de conseguir "el establecimiento de un mercado común y la progresiva aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros" siendo los resultados de estas acciones "una elevación acelerada del nivel de vida y relaciones más estrechas entre los Estados que lo integran".

El Acta Única Europea fijó un plazo para "establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un período que terminará el 31 de diciembre de 1992", según el art.8A del Tratado de Roma en la versión establecida en el Acta Única Europea en su artículo 13. El mismo artículo 8A del Tratado de Roma define el Mercado Interior como "un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada".

El Tratado de la Unión Europea firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992 crea la Unión Europea que "tiene su fundamento en las Comunidades Europeas completadas con las políticas y formas de cooperación establecidas por el (...) Tratado" (artículo A). Uno de cuyos objetivos fundamentales es la creación de "una Unión económica y monetaria que implicará, en su momento, una moneda única"(artículo B), ampliando así los objetivos que habían sido delimitados para la Comunidad Económica Europea que pasa a denominarse "Comunidad Europea" (artículo G).

Público,<sup>17</sup> dirigirá, sin embargo, una parte de su acción normativa a la regulación de la actividad de los nuevos agentes económicos dentro del territorio sometido a su soberanía, y a regular los diversos movimientos de bienes y servicios y, también de capitales que van a producirse en el interior de sus fronteras.

Estas regulaciones concernientes al movimiento de bienes materiales e inmateriales, servicios y capitales puede producir el nacimiento de obligaciones tributarias, puesto que la actividad financiera es una de las actividades en las cuales el Estado conserva uno de los niveles más elevados de soberanía.

---

<sup>17</sup> DIAZ DE VELASCO, M., op.cit., pág.59.

## I.B. Las relaciones económicas internacionales y su desarrollo actual :

### I.B.1. La situación actual :

Intentando seleccionar los hechos económicos más relevantes del período actual, es decir, de 1960 a 1990, Branden<sup>18</sup> señala que pueden considerarse como tales cuatro hechos. El primero de ellos sería la victoria del sistema económico capitalista de mercado frente al sistema económico de planificación centralizada. El siguiente de los factores sería la aparición de la degradación del medio ambiente como un importante fenómeno económico. El tercero de los hechos que pueden considerarse como más importantes dentro de la evolución económica, es la "internacionalización" de la economía mundial: el "dramático" movimiento hacia la interdependencia económica de las naciones, reflejado por el aumento de la importancia relativa del comercio internacional, inversiones, transacciones financieras y migraciones. El último de los hechos, y el de mayor importancia para Branden es la existencia de diferencias sin precedentes en las tasas de crecimiento de los diferentes países en los últimos decenios.

---

<sup>18</sup> BRANDEN, J.A., **Comparative economic growth: evidence and interpretation**, Canadian Journal of economics, pág.793, noviembre 1992.

En efecto, las relaciones económicas internacionales han adquirido un renovado auge a finales del siglo XX. Dicho auge se ha producido tanto en el comercio mundial como en el ámbito financiero donde la internacionalización ha sido notable<sup>19</sup>, mediante la globalización e integración de los mercados financieros internacionales y mediante la liberalización de los movimientos internacionales de capital.

El incremento de las relaciones económicas internacionales, tanto desde un punto de vista cuantitativo como desde un punto de vista cualitativo significa una novedad importante desde una perspectiva histórica. En efecto, dicho fenómeno no se había producido, en una forma tan acusada, en ningún período histórico precedente, especialmente si se compara con la época anterior a la Segunda Guerra Mundial, la década de los años treinta.

La crisis económica de carácter global conocida por la Gran Depresión de 1929, tras la caída de la bolsa de Nueva York, supuso un retroceso en el desarrollo del comercio internacional que sólo pudo superarse tras la expansión económica que siguió al conflicto bélico.

Tras la Segunda Guerra Mundial, las políticas respecto del comercio exterior y de las relaciones económicas internacionales de los diferentes Estados adoptaron una línea opuesta a aquella que había sido adoptada por los responsables de los diferentes

---

<sup>19</sup> TUGORES QUES, J., *Economía internacional e integración económica*, pág.1, Ed.McGraw Hill, Madrid, 1993.

Estados durante la crisis de los años treinta.

Dentro de la Sociedad Internacional se delimitan como objetivos para la creación de un nuevo orden económico internacional: un movimiento de integración en el orden financiero y en el terreno del comercio internacional, y una apuesta por la ayuda al desarrollo centrada en los países del Tercer Mundo.

En cuanto a estos tres pilares del nuevo orden económico internacional, aquel que ha llegado al mayor nivel de desarrollo en la actualidad, es el comercio internacional.

Muñoz Ciudad<sup>20</sup> sostiene que son cinco los rasgos más

---

<sup>20</sup> MUÑOZ CIDAD, C., *Estructura económica internacional. Introducción al crecimiento económico moderno*, pp.238-247, Ed.Civitas, 1992.

El comercio internacional crece de forma generalizada a tasas superiores a las tasas de crecimiento de la producción a pesar de subsistir ciertas prácticas proteccionistas. Según datos del G.A.T.T., desde 1950 hasta 1984 la producción de mercancías en el mundo se ha multiplicado por cinco, mientras que en el mismo período de tiempo las exportaciones totales se han multiplicado por nueve y las exportaciones de productos manufacturados se han multiplicado por quince.

El comercio internacional se concentra esencialmente en los países desarrollados, ya que éstos constituyen los grandes mercados mundiales dado su nivel de renta. Las exportaciones de los países desarrollados representaban, en 1989, el 70,41% de las exportaciones mundiales. Las de Estados Unidos representaban el 12,04%, las de la R.F.A. el 11,34% y las exportaciones del conjunto de países miembros de la C.E.E., el 37,28%. En esa misma fecha las exportaciones de los países en vías de desarrollo representaban el 23,11%, aunque dentro de este porcentaje debe destacarse el 4,68% correspondiente a los países de la O.P.E.P. y el 8,48% correspondiente a las exportaciones de Singapur, Corea del Sur, Hong Kong y Taiwán.

característicos del comercio internacional en la actualidad:

a) es creciente;

b) es mayoritariamente un comercio de países desarrollados entre sí;

c) se trata de un comercio de productos manufacturados;

d) los productos objeto de comercio son, cada vez, menos intensivos en trabajo y recursos naturales y con productos que están cada vez más diferenciados y con requerimientos tecnológicos cada vez más importantes;

e) existe además un importante nivel de competencia internacional.

Los movimientos de bienes y servicios a través de las fronteras de los países desarrollados, mayoritariamente, son la esencia del comercio internacional. Sin embargo, esta circulación de bienes y servicios debe ser completada por unos flujos financieros, monetarios, que constituirán la contraprestación por dichos bienes y servicios.

Puesto que las unidades monetarias son diferentes en cada uno de los Estados que forman parte de la Sociedad Internacional, será necesario crear un sistema de cambios para poder fijar las equivalencias entre las diversas monedas de los Estados.

A lo largo de las últimas décadas, diversos han sido los sistemas acordados entre los Estados.

Desde 1944 y hasta 1973 fue aplicado el sistema de cambios

acordado en los Acuerdos de Bretton Woods de 1944. Dicho Acuerdo está basado en una paridad de tipos de cambio fijos y la convertibilidad del dólar en oro, habiéndose convertido la moneda americana en la moneda central del sistema .

El final del sistema de cambios de Bretton Woods (como consecuencia de los déficits públicos americanos producidos por el conflicto del Vietnam, de los déficits comerciales resultado de las importaciones americanas y del crecimiento de la inflación en Estados Unidos) provocó la flotación de las divisas en los mercados internacionales sin que existiera ningún límite para la fluctuación.

La inestabilidad cambiaria producida por la libre flotación de las monedas en los mercados cambiarios internacionales se convirtió en un obstáculo para el comercio internacional puesto que se amplió extraordinariamente el riesgo de cambio en las divisas, especialmente en el período que va entre 1978 y 1985, introduciendo mayores costes e incertidumbre en el funcionamiento de la economía internacional <sup>21</sup>.

El intento de crear un Sistema Monetario Europeo, a partir de 1979 dentro de un proceso más amplio tendente a crear una futura Unión Económica y Monetaria, basado en la creación de un sistema de tipos de cambio fijos entre las diferentes monedas de

---

<sup>21</sup> MILLET SOLER, M., *Las cumbres económicas y las relaciones económicas internacionales*, en *Organización económica internacional. Problemas actuales de la economía internacional*, pág.167, Ed.Pirámide, Madrid, 1991.

los Estados miembros de la C.E.E. con unos límites de fluctuación relativamente estrechos no alcanzó los resultados esperados.

La existencia de políticas monetarias diferentes en los Estados unida a la persistencia de desequilibrios internos en determinados Estados pertenecientes al Sistema (déficit y endeudamiento públicos, inflación) provocaron la crisis del sistema desde el verano de 1992 hasta principios de agosto de 1993 que, al ensanchar el margen de fluctuación hasta el 15%, hizo perder al sistema una gran parte de su interés y utilidad.

Los flujos financieros existentes entre los diversos Estados no sólo tienen como objetivo el servir de contraprestación de los bienes y servicios procedentes de otros Estados, sino que también tienen como finalidad la de constituirse como base de las inversiones que realizan los agentes económicos provenientes de un determinado Estado en otro Estado.

Dichas importaciones y exportaciones de capital han tenido y tienen una gran importancia para el desarrollo económico y social de numerosos países que importan capitales. Para los países exportadores de capital las inversiones en el extranjero constituyen una importante salida para el ahorro nacional que permite amortiguar la parte recesiva de los ciclos económicos, y coadyuva para obtener un modelo de desarrollo económico, sino rápido al menos estable <sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> SODERSTEN, B., *International economics*, pág.286, McMillan Education Limited, 1988.

Estos movimientos internacionales de capitales no constituyen un fenómeno exclusivo de las últimas décadas, sino que arrancan desde el siglo XIX.

Ya en el siglo XIX, los movimientos internacionales de capital jugaron un papel decisivo, ya que permitieron financiar el desarrollo de los países que evolucionaban desde una economía agrícola tradicional.

Frente a esta época anterior a la Primera Guerra Mundial en la cual se produjo una expansión del comercio y de las inversiones internacionales, en la época de entreguerras tanto el comercio internacional como los movimientos de capitales se contrajeron, reduciéndose drásticamente estos últimos, y el capital anteriormente invertido fue repatriado.

Tras la Segunda Guerra Mundial, las inversiones en el exterior han adquirido una importancia substancial, y han sufrido una serie de modificaciones <sup>23</sup>.

Las inversiones exteriores han variado su naturaleza al añadirse nuevos tipos de inversiones exteriores.

Los principales tipos de inversiones exteriores son las inversiones directas (direct investments, investissements directs) y las inversiones en cartera (portfolio investments,

---

<sup>23</sup> SODERSTEN, B., op.cit., pág.105.

investissements de portefeuille).

En las inversiones directas, la parte inversora (sociedad o persona física) mantiene el control sobre la inversión en el otro Estado. Esta categoría de inversiones se materializa generalmente mediante la creación de una filial o mediante la toma de control sobre una sociedad ya existente en el Estado del que se trate. Las inversiones directas comportan la gestión de la inversión.

Por el contrario, en las inversiones de cartera (portfolio investments) los inversores no controlan la gestión de la sociedad en la cual se ha producido la inversión. En este supuesto, el inversor presta su capital para obtener una rentabilidad o una plusvalía pero no tiene control sobre el uso del capital.

Durante las décadas que siguieron a la Segunda Guerra Mundial y hasta finales de los años ochenta, los E.E.U.U. se convirtieron en el Estado de origen de la mayor parte de las inversiones directas en el exterior procedentes de Estados miembros de la O.C.D.E.<sup>24</sup>.

Los flujos de inversiones directas en el exterior han crecido de forma extraordinaria durante la última década, ya que las inversiones directas en el exterior provenientes de Estados

---

<sup>24</sup> SODERSTEN, B., op.cit., pág.105.

miembros de la O.C.D.E. pasaron de 48.900 millones de dólares, en 1980, a 153.700 millones de dólares en 1991. Esta cifra supone una disminución respecto del año 1990 en que las inversiones exteriores fueron de 193.500 millones de dólares<sup>25</sup>.

Es posible concluir, por lo tanto, que el proceso de desarrollo de las relaciones económicas internacionales que se

---

<sup>25</sup> Según los datos extraídos de O.C.D.E., *Perspectives économiques de l'O.C.D.E.*, n°51, junio 1992, París.

Los principales Estados exportadores de capitales para inversiones directas son: Japón (31.200), Estados Unidos (29.500), R.F.A. (20.700), Francia (19.300), Reino Unido (17.300), Países Bajos (11.000) y Suecia (9.500).

A los países de la O.C.D.E. deben añadirse como exportadores de capitales los Nuevos Países Industrializados o Economías Dinámicas de Asia que pasaron a exportar 2.300 millones de dólares frente a los 100 millones de dólares de 1980.

España, durante ese período de tiempo, multiplicó por diez sus inversiones directas en el exterior, pasando éstas de 300 millones de dólares en 1980 a 3.500 millones de dólares en 1991.

Al mismo tiempo que principales exportadores de capitales, los países de la O.C.D.E. son los principales receptores de capital para inversiones directas, pasando de ser destino de 38.100, en 1980, a serlo de 96.300 en 1991 y 126.700 en 1990.

De entre los países miembros de la O.C.D.E. receptores de capital deben destacarse los Estados Unidos con 22.200 (37.200 en 1990), Reino Unido con 21.100 (33.700 en 1990), España con 11.100 (13.700 en 1990) y Suecia con 8.900.

Además de los países miembros de la O.C.D.E., son los Nuevos Países Industrializados del Sudeste Asiático los principales receptores de inversiones directas (2.800 en 1980 y 13.200 en 1990) y los grandes países de América Latina (Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Méjico, Venezuela) que pasaron de recibir 4.800 en 1980, a recibir 10.000 en 1991.

Estas cifras están calculadas en millones de dólares para el año 1991, salvo indicación distinta sobre el año.

han acelerado durante las últimas décadas se centra en dos ejes fundamentales. Por un lado, dentro del mundo de la economía real se ha conseguido un aumento exponencial del comercio internacional que se define como la producción de bienes y servicios que, provenientes de unos agentes económicos situados en unos determinados Estados, están destinados a satisfacer las necesidades de los agentes económicos de otros Estados. Desde otro punto de vista, el de la economía financiera, se ha producido un aumento extraordinario de los flujos financieros entre los agentes económicos sometidos a soberanías de distintos Estados<sup>26</sup>.

#### I.B.2. Las causas del desarrollo :

El fenómeno consistente en el desarrollo de las actividades económicas internacionales en los últimos decenios debe su explicación a una serie de razones que tienen naturaleza tanto económica como extraeconómica.

---

<sup>26</sup> Dichos flujos financieros y monetarios tienen diversos sentidos económicos :

1) Constituir la contraprestación correspondiente a los bienes y servicios y de sentido opuesto, desde el Estado de recepción al Estado de origen de los elementos reales y de servicios.

2) Ser la base necesaria para materializar las diferentes categorías de inversiones internacionales, directas, en cartera, en deuda pública o en inmuebles.

3) Convertirse en las rentas de capital obtenidas por el agente del cual son originarios los fondos.

### **I.B.2.a) Factores extraeconómicos del desarrollo económico internacional :**

De entre los factores extraeconómicos de la expansión económica internacional deben destacarse especialmente los factores demográficos y los factores tecnológicos.

#### **1) Factores demográficos :**

Durante este siglo se ha producido un crecimiento demográfico sin precedentes en la historia humana, alcanzando la población mundial la cifra de 5.209 millones de habitantes en 1990.

Esta explosión demográfica, que hasta 1950 tuvo carácter homogéneo en todas las regiones del globo, a partir de ese momento modificó su carácter en función del nivel de desarrollo. Mientras en los países desarrollados (Europa, Japón, América del Norte), la población crece a ritmos anuales inferiores al 1,5% (en algunos Estados como la R.F.A. o Dinamarca el crecimiento se produce a unos ritmos incluso inferiores), en los países en desarrollo las tasas de crecimiento anual de la población sobrepasan el 2%.

Paralelamente, desde el arranque de la Revolución Industrial se viene produciendo una creciente concentración urbana de la población. En 1990, se estimaba que más del 50% de la población

mundial habitaba en ciudades con más de 100.000 habitantes <sup>27</sup>.

Las grandes masas de población existentes en los países del Tercer Mundo plantean un doble interés desde el punto de vista económico.

El aumento de la población mundial significa al mismo tiempo el aumento paralelo en el número de consumidores potenciales de un determinado producto. Este hecho impulsa a empresas y sociedades provenientes de otras regiones a fijar sus objetivos comerciales y empresariales en los nuevos mercados emergentes, aunque la capacidad de pago de los habitantes de aquellos nuevos mercados sea ciertamente limitada. Pese a esta realidad, determinadas gamas de productos como los productos alimenticios o aquellos que tienen un menor precio son exportados y comercializados dentro de los países en vías de desarrollo.

Además, la existencia de una población joven y numerosa extiende y amplía el factor humano destinado a los procesos productivos que puedan desarrollarse en las zonas del Tercer Mundo. El factor productivo mano de obra se caracteriza por su bajo coste debido al doble fenómeno de la existencia de unos salarios medios muy bajos, si se realiza la comparación con los

---

<sup>27</sup> Se calcula que en el año 2000, México tendrá 31 millones de habitantes, Sao Paulo 26 millones, Calcuta 19,7 millones, Jakarta 16,9 millones y Cairo-Giza-Imbamba 16,4 millones.

Datos extraídos de TAMAMES, R., **Estructura económica internacional**, pp.345-353, Alianza Editorial, Madrid, 1990.

salarios propios de los países occidentales, y de la práctica inexistencia de protección social que encarezca los costes laborales. Sin embargo, las ventajas provenientes de los bajos costes laborales son contrarrestadas por la baja productividad media fruto de la baja formación del personal, y por el déficit de infraestructuras propio de los países en vías de desarrollo.

El factor demográfico ha influido en el proceso de localización de los diversos tipos de inversiones directas. En efecto, las inversiones directas en procesos productivos con necesidades extensivas en mano de obra y en materias primas se han trasladado progresivamente a los Estados menos desarrollados. Por el contrario, los países más avanzados económicamente continúan siendo el lugar donde se producen los bienes y servicios que aportan el mayor nivel de valor añadido, tales como la informática, las telecomunicaciones o los servicios financieros.

## 2) Factores tecnológicos :

Complementario del factor demográfico, existe otro factor extraeconómico que permite explicar y comprender el fenómeno de internacionalización de las relaciones económicas entre los diversos agentes. Este otro factor, es un factor tecnológico: el desarrollo de los medios de transporte que permiten el desplazamiento de bienes de un punto al otro del globo en muy poco tiempo, así como los avances en el mundo de las comunicaciones que abarcan diferentes campos, como el desarrollo

de las telecomunicaciones o el de los medios de análisis, tratamiento y conservación de la información.

De entre los medios de transporte que han sido más necesarios para el desarrollo del comercio internacional destacan especialmente, el barco, el ferrocarril y el camión<sup>28</sup>.

En cuanto a los avances en las comunicaciones que más han influido en el comercio internacional deben destacarse los nuevos medios de telecomunicación, que permiten enviar una gran cantidad de información a una larga distancia sin que se produzcan pérdidas apreciables de información debido al ruido o a las interferencias, como los satélites de comunicaciones o el telefax. A estos medios para las telecomunicaciones se añaden los avances producidos en la transmisión de la información y en la conservación y tratamiento de la misma, gracias a la aparición de nuevos materiales semi-conductores que pueden transmitir o no alternativamente la electricidad y que constituyen la base de la fibra óptica y de los microprocesadores informáticos<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> Según datos extraídos de *The New Encyclopaedia Britannica*, Volumen 28, pág.817, Chicago 1988, desde 1950 hasta 1970, el volumen de carga transportada mediante barco se ha multiplicado por cuatro pasando de 500 millones de toneladas a 2.000 millones de toneladas.

<sup>29</sup> *The New Encyclopaedia Britannica*, op.cit., pp.475-500.

### I.B.2.b. Factores económicos :

Además de los factores extraeconómicos, existen unas causas, unos factores económicos, que permiten explicar el desarrollo de la economía en su vertiente internacional.

Una de las teorías fundamentales de la economía clásica que favorece e impulsa el comercio internacional es la ley de la ventaja comparativa o costo comparativo.

De acuerdo con esta teoría, cada país se especializa en la producción de aquellos bienes que puedan ser producidos a un menor coste relativo que otros países. De esta manera cada país podrá exportar la cantidad de bienes que mejor produce que no hayan sido consumidos dentro del propio país e intercambiará dichos excedentes con aquellos productos no consumidos provenientes de otros países donde se produzcan mejor aquellos productos.

Este fenómeno de división internacional del trabajo provocará una mayor producción de bienes, con el resultado final de que habría una mayor cantidad de bienes para consumir a disposición del consumidor de cada país que si estuviera en una situación de autarquía (una situación en la cual no hubiera comercio entre los países y cada país fuera autosuficiente y cerrado)<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> CHACHOLIADES, M., *Economía internacional*, McGraw-Hill, Madrid, 1989.

Además de la especialización en determinados productos muy diferenciados, se ha multiplicado entre los países más avanzados el comercio internacional intraindustrial, es decir, el intercambio de productos parecidos entre países de similar desarrollo económico, como consecuencia del aprovechamiento de las economías de escala y la mayor diversidad de productos a disposición del consumidor<sup>31</sup>.

Finalmente, el crecimiento del comercio internacional provoca el aumento de las inversiones de los agentes económicos y, por lo tanto, supone la creación de empleo. El círculo se cierra mediante la reinversión de los beneficios obtenidos en el comercio internacional, de manera que ciertos Estados y ciertas regiones del globo, especialmente los Nuevos Países Industrializados, han basado su despegue y desarrollo económicos en el comercio internacional<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> TUGORES QUES, J., op.cit., pág.29.

<sup>32</sup> TUGORES QUES, J., op.cit., pp.184-185.

**I.B.3. Los nuevos agentes en la economía internacional: los grupos internacionales de sociedades, las organizaciones internacionales y los Estados :**

Paralelamente al desarrollo de la economía internacional en su aspecto real y financiero producido por una serie de factores de origen diverso tanto económico (ventajas de la especialización, economías de escala, mayor poder de elección del consumidor o desarrollo del comercio internacional que actúa de motor del desarrollo económico) como extraeconómico (crecimiento de la población, perfeccionamiento de los medios de transporte, aparición de nuevos medios para las telecomunicaciones), han surgido, como ya hemos dicho, nuevos agentes dentro de la Economía Internacional como son los grupos internacionales de sociedades, las Organizaciones Internacionales y los Estados.

**I.B.3.a) Los grupos internacionales de sociedades**

La participación de los grupos internacionales de sociedades, también denominados, aunque de forma inexacta, "empresas multinacionales", en lo que atañe al comercio internacional, inversión privada y transmisión de tecnología es creciente en las últimas décadas de este siglo<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Conferencia de las Naciones Unidas sobre comercio y desarrollo, Volumen I, pág.12, Santiago de Chile, 1972, cit., por TAMAMES, R., op.cit., pág.329.

Actualmente según Pelmutter, las empresas multinacionales tienen un papel decisivo dentro de la economía

Históricamente, su origen puede situarse en la expansión del comercio internacional del siglo XVII. Sin embargo, se produce la extensión de esta peculiar forma de explotación económica a finales del siglo XIX y principios del siglo XX. Como consecuencia de los elevados costes de transporte y el creciente proteccionismo arancelario, así como el nacionalismo de determinados países, determinadas sociedades extienden sus establecimientos fuera de sus fronteras.

Desde el punto de vista económico, los grupos internacionales de sociedades se caracterizan por la distribución de las plantas productivas entre numerosos países como medida de diversificación de riesgos, y en aquellos países que presenten las mayores ventajas en cuanto a los factores productivos como el coste de la mano de obra o el coste del capital. Además, las empresas multinacionales emplean las técnicas más avanzadas en materia de organización de empresas, marketing, publicidad, así como destinan grandes sumas a la investigación y el desarrollo de nuevas técnicas productivas y de nuevos productos.

Finalmente, en las empresas multinacionales destaca, dentro del estudio de los factores que invitan a la instalación en un Estado, la introducción del análisis de la situación política, junto a los factores clásicos de análisis como el económico o el jurídico. Este análisis se centra en el estudio de las posibles mutaciones y cambios políticos, así como los movimientos

---

mundial puesto que 300 empresas suponen la mitad de la industria mundial y, además, suman el 75% del comercio mundial.

sociales, y, en la manera de influir en esos cambios políticos y sociales<sup>34</sup>.

Frente a la estrategia global de los grupos internacionales de sociedades en cuanto a sus proyecciones y objetivos económicos, existe una adaptación de estos grupos internacionales a los sistemas e instituciones jurídicas de los Estados en los cuales proyectan sus posibles inversiones.

En efecto, los factores jurídicos son uno de los elementos básicos en cuanto a la estrategia que debe ser adoptada por las multinacionales. La elección de la instalación en un determinado Estado estará influida, muy especialmente, por las normas jurídicas en materia mercantil, social, administrativa y tributaria.

En Derecho Mercantil, destacarán especialmente el derecho de sociedades, que puede implicar la adopción o no de una determinada forma jurídica, el derecho de títulos-valores, el derecho concursal y el derecho de la competencia.

Las normas protectoras de los empleados contenidas en el derecho laboral, así como las obligaciones de seguridad e higiene en el trabajo y frente a la Seguridad Social, además del derecho sindical, constituirán la base de análisis por lo que respecta al derecho social.

---

<sup>34</sup> TAMAMES, R., op.cit., pp.329-343.

Será también objeto de especial atención la legislación en materia de control de cambios, transacciones monetarias con el exterior y legislación sobre inversiones extranjeras.

Finalmente, será examinado en profundidad el sistema tributario, es decir, el grupo de impuestos que se establecen y aplican por un determinado poder dentro de la organización política correspondiente<sup>35</sup>.

El análisis realizado por los grupos internacionales de sociedades sobre el derecho tributario será diferente y más complejo que el análisis efectuado por los agentes económicos internos.

Mientras el análisis realizado por los agentes económicos internos se orientará a obtener la menor carga tributaria posible desde el punto de vista interno, y centrado básicamente en los impuestos directos, el análisis de los grupos internacionales es global y comprende tanto los impuestos directos como los aranceles aduaneros.

Los flujos monetarios internacionales derivados de las relaciones entre sociedades filiales y sociedades matrices serán examinados dentro del análisis jurídico-tributario global propio de los grupos internacionales de sociedades que privilegia los resultados de la carga tributaria global del grupo sobre la carga

---

<sup>35</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *El sistema tributario español*, RDFHP, n° 41, pág.11, Madrid, 1961.

tributaria parcial de cada una de las filiales.

Dentro del análisis global de la totalidad del grupo ocupa una posición significativa el fenómeno de la doble imposición internacional.

Es necesario señalar que el interés por la problemática de la doble imposición internacional se extiende no sólo a los grupos internacionales de sociedades sino también a todas las sociedades que, de alguna forma, operan en diferentes países y asimismo a las personas físicas.

En efecto, como resultado de los esfuerzos para liberalizar los movimientos de personas entre los países, se ha producido un incremento de los cambios de residencia de las personas, tanto de modo transitorio como con carácter permanente.

Así, dentro de las categorías de personas interesadas por la doble imposición internacional hay que destacar los trabajadores que buscan un mejor nivel de vida, mejores condiciones laborales o mayores ingresos que en su propio país, los trabajadores estacionales, o los empleados trasladados por sus empleadores a otros países.

También los profesionales liberales pueden ejercer sus profesiones en un Estado diferente del Estado de residencia. Los miembros del Consejo de Administración o Consejo de Vigilancia pueden desarrollar sus funciones en Estados diferentes de los

Estados en los cuales la Sociedad ha sido constituida o tiene su sede de dirección efectiva. Existen artistas que residen en un Estado y realizan actuaciones en otro Estado, pensionistas que han trabajado en un Estado y que se trasladan a otro Estado tras la jubilación. Y por último, el turismo con el fenómeno de las segundas residencias conlleva inversiones extranjeras que pueden implicar situaciones de doble imposición internacional<sup>36</sup>.

#### I.B.3.b) La creación de organizaciones

##### internacionales y la celebración de Acuerdos Internacionales:

De acuerdo con todo lo dicho, dentro de la Sociedad Internacional, las relaciones económicas internacionales se han intensificado de forma extraordinaria, lo que plantea, a su vez, mayores problemas. Para éstos, se han buscado cauces de solución a través de las Organizaciones Internacionales y de Tratados Internacionales. A unos y a otros vamos a referirnos desde una perspectiva jurídica.

---

<sup>36</sup> PIRES, M., *International juridical double taxation of income*, pp.3-4, Kluwer, Deventer, 1989.

I.C. La doble imposición internacional y mecanismos  
existentes para evitarla : la perspectiva jurídica

I.C.1. La doble imposición internacional :

El fenómeno de la doble imposición internacional se produce cuando distintos titulares del poder tributario imponen a un mismo sujeto por un mismo hecho y en el mismo período de tiempo varias obligaciones tributarias. El origen del fenómeno se halla en la soberanía tributaria de los Estados que constituye uno de los pilares fundamentales para afirmar la presencia de soberanía política. En consecuencia, cada uno de los diferentes titulares del poder tributario pueden establecer el sistema impositivo que consideren conveniente, de acuerdo con sus textos constitucionales, dentro del territorio sometido a su soberanía, y de forma completamente autónoma a los sistemas adoptados en otros Estados<sup>37</sup>.

El legislador, como reflejo de su poder tributario, puede

---

<sup>37</sup> DALIMIER, J., *Droit fiscal international*, Fasc.301, pág.4, Jurisclasseur.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho...*, pp.81-85.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., *Consideraciones sobre el hecho imponible*, RDFHP, n°39, 1960, pág.555.

Dicho autor afirma que "el fundamento jurídico de los tributos reside única y exclusivamente en el poder financiero del Estado desarrollado a través de la norma jurídica, característica primaria del Estado de Derecho".

decidir la mayor o menor extensión de la obligación tributaria y la existencia de una pluralidad o de una unidad de supuestos en los que nace la obligación tributaria.

Así, es posible que, en el momento de regular un tributo, el legislador introduzca una pluralidad de hechos imponible, entendiendo el hecho imponible de acuerdo con la definición de Sainz de Bujanda como "un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta"<sup>38</sup>.

El legislador puede elegir la introducción en el Derecho interno del principio de imposición por la totalidad de las rentas o del patrimonio por aplicación del criterio de la residencia o de la nacionalidad<sup>39</sup>.

De forma paralela, el legislador puede acoger en el Derecho tributario interno el principio de imposición limitada, por aplicación del principio, del criterio, de la fuente o de situación.

La definición dada en el hecho imponible y la configuración del elemento objetivo y del elemento subjetivo contribuye a dar

---

<sup>38</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., **Concepto del hecho imponible**, en **Hacienda y Derecho**, vol.IV, pág.335.

<sup>39</sup> ALBI IBÁÑEZ, E., RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J., **Tributación de los residentes en España (aspectos internacionales del I.R.P.F. y del Impuesto sobre Sociedades)**, IEF, Madrid, 1989, pág.21.

a éste su figura propia y particular. Sin embargo, tal configuración puede hacerse a través de elementos positivos y negativos sirviendo los supuestos de no sujeción y las exenciones para fijar los límites del hecho imponible<sup>40</sup>.

En el supuesto de que el hecho imponible consista en la tributación por la obtención de rentas por una persona física o jurídica residente o nacional de un determinado Estado, el elemento objetivo del hecho imponible tiene estos cuatro aspectos<sup>41</sup>:

-El aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible está constituido por la totalidad de rentas que llegan al patrimonio de una persona, por la percepción de cualquier clase de rentas por una determinada persona. Pueden tener tales rentas diferente origen económico ( rentas del trabajo personal, rentas de actividades empresariales y profesionales, rentas del capital...). Se trata de rentas que pueden provenir de cualquier Estado o, incluso, ser abonadas por Organizaciones

---

<sup>40</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., **Curso de derecho financiero español**, pp.362-363, Marcial Pons, 15ª edición, Madrid, 1993.

Berliri, citado por Ferreiro, afirma que cuando se dan todos los elementos del hecho imponible estamos ante un supuesto de sujeción al tributo, estamos ante un "hecho sujeto". Cuando no se dan, no se realizan, todos los elementos del hecho imponible estamos ante un supuesto de no sujeción, estamos ante un "hecho no sujeto".

BERLIRI, A., **Corso Istituzionale di Diritto Tributario**, pp.140-141, Giuffrè, Milano, 1965.

SAINZ DE BUJANDA, F., **Lecciones de Derecho Financiero**, pp.184-194, pág.201, 3ª edición, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.

<sup>41</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., **Lecciones..**, pp.184-188.

Internacionales. Puede definirse como "renta universal".

-La aplicación del principio de imposición por la totalidad de las rentas se caracteriza por la amplitud de la extensión de la ley tributaria<sup>42</sup> elegida por el legislador. Cualquiera que sea el lugar en que se obtenga una renta por parte de un residente o de un nacional de un Estado nace la obligación tributaria. El aspecto espacial del hecho imponible recoge cualquier Estado del que puedan surgir rentas.

-El aspecto temporal incluye la totalidad del período impositivo delimitado de acuerdo con la ley interna del Estado que es el sujeto activo del impuesto durante el cual la persona física o jurídica percibe rentas.

-El aspecto cuantitativo del hecho imponible consiste en la medición del elemento material del hecho imponible, es decir, la medición de la totalidad de las rentas percibidas por el sujeto pasivo del impuesto.

El elemento subjetivo del hecho imponible de la tributación

---

<sup>42</sup> Berliri advierte que "El problema de la eficacia de la ley en el espacio, o sea, la determinación del espacio sobre el que la ley produce efectos en cuanto tal, no debe confundirse (como no es raro que suceda) con el problema de la extensión de la ley, es decir, de la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando los mismos se realicen total o parcialmente fuera de su territorio o por obre de súbditos de otro Estado".

BERLIRI, A., Principios de Derecho Tributario, Traducción, Estudio preliminar y Notas por Fernando Vicente-Arche Domingo, Volumen I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, pág.151.

de la renta por el principio de totalidad queda constituido:

-Por la persona física o jurídica que percibe, durante el período impositivo, las rentas que conforman el objeto material del hecho imponible y que es considerada como residente de un Estado por la legislación tributaria de ese Estado y se halla, en consecuencia, integrada dentro del territorio sometido a la soberanía de ese Estado.

-Por la persona física o jurídica que percibe, durante el período impositivo, las rentas que conforman el objeto material del hecho imponible y que es considerada como nacional del Estado en favor del cual nace la obligación tributaria, resida o no dicha persona física o jurídica dentro del territorio de ese Estado.

Tras haber analizado qué supuestos entran dentro del ámbito del hecho imponible, quedan sujetos por el contenido del hecho imponible, podemos enunciar cuáles son los supuestos que en el caso de la aplicación del principio de imposición por la totalidad no realizan el hecho imponible, no quedan sujetos al hecho imponible.

Son supuestos no sujetos por el impuesto sobre la renta en el supuesto de aplicación del principio de imposición por la totalidad de las rentas aquellos casos en que no se da al mismo tiempo el elemento objetivo del hecho imponible y el elemento subjetivo del hecho imponible. Puede no darse el elemento

objetivo del hecho imponible porque las rentas quedan gravadas por el impuesto sobre sucesiones y donaciones, porque las rentas corresponden a otro período impositivo... Puede no darse el elemento subjetivo del hecho imponible porque las personas físicas y jurídicas no sean residentes ni sean tampoco nacionales del Estado que es sujeto activo del impuesto.

En el supuesto de obligación tributaria de acuerdo con el principio limitado, el elemento objetivo del hecho imponible tiene estos cuatro aspectos:

-El aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible está compuesto por la obtención de rentas por una persona que tienen su origen, su fuente, en factores económicos situados dentro del territorio de un determinado Estado.

-La extensión de la ley tributaria coincide con el territorio en el cual la ley tributaria es eficaz, el territorio del Estado donde están situadas las fuentes de las rentas. El aspecto espacial del elemento objetivo se extiende a todo el territorio del único Estado en el que se hallan las fuentes de las rentas.

-El aspecto temporal del elemento objetivo depende de la elección del legislador, pudiendo ser instantáneo o ampliarse a un determinado período impositivo.

-El aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho

imponible consiste en la cuantificación del elemento material y depende de la normativa interna del Estado.

El elemento subjetivo del hecho imponible, en este segundo supuesto, está compuesto por las personas físicas o jurídicas que no siendo residentes a efectos tributarios del Estado en el cual tienen su origen las rentas no son nacionales de dicho Estado, pero perciben rentas provenientes de dicho Estado<sup>43</sup>.

No se dará el hecho imponible, estaremos ante un supuesto de no sujeción, cuando los ingresos resulten gravados por el impuesto sobre sucesiones y donaciones, cuando las rentas no se entienden provenientes del Estado con el poder de gravamen (en el supuesto de obligación limitada el aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible tiene una gran importancia) o cuando no se dé el elemento subjetivo del hecho imponible porque los perceptores de las rentas no sean no residentes o sean nacionales del Estado que exige el gravamen.

Podemos concluir que en la mayoría de legislaciones tributarias de los Estados se definen unos hechos imponibles diferentes y, por lo tanto, con unos elementos objetivos y subjetivos diferentes<sup>44</sup>. El cumplimiento de los requisitos que

---

<sup>43</sup> Para analizar la cuestión del hecho imponible en la obligación real de contribuir en nuestro IRPF ver BAENA AGUILAR, A., **La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, pp.61-72, Ed.Aranzadi, Pamplona, 1994. Dicho autor cita abundante bibliografía.

<sup>44</sup> En nuestro sistema jurídico, el propio art.1 de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas reconoce las diferencias sustanciales en cuanto al hecho

aparecen en los hechos impositivos dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias de amplitud diferente. Tienen también los hechos impositivos un carácter alternativo, generalmente, al nacer la obligación tributaria en la práctica totalidad de los casos siempre que se dé la presencia del elemento material del aspecto objetivo del hecho imponible (obtención de alguna clase de renta).

La doble imposición jurídica internacional nace de la coincidencia sobre un determinado aspecto de la realidad material de dos hechos impositivos diferentes pertenecientes a dos ordenamientos jurídico-tributarios diferentes, que, hemos visto, pueden delimitar con total independencia tales hechos impositivos y que tienen vocación de provocar siempre el nacimiento de la obligación tributaria en el momento del nacimiento de la obligación tributaria.

Tal posibilidad se ha desarrollado extraordinariamente al actuar los agentes económicos en una pluralidad de territorios sometidos, por lo tanto, a una pluralidad de soberanías tributarias.

---

imponible entre la obligación personal y la obligación real de contribuir.

"Artículo 1º. Naturaleza.

Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter directo y naturaleza personal y subjetiva que grava la renta de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la exacción del Impuesto correspondiente a los sujetos pasivos no residentes se efectuará conforme a las normas reguladoras de la obligación real de contribuir contenidas en el Capítulo 3º. del Título Tercero de esta Ley."

También es posible que mediante el juego de los distintos criterios de sujeción, ningún poder tributario grave unos determinados rendimientos, produciéndose, entonces el fenómeno de evasión fiscal<sup>45</sup>.

Para evitar que se produzca el fenómeno de la doble imposición internacional existen diversos mecanismos jurídicos, que constituyen el Derecho Internacional Tributario.

#### I.C.2. Vías jurídicas para evitar la doble imposición :

Ottmar Bühler, autor del clásico "Principios de Derecho Internacional Tributario", distingue el Derecho Internacional Tributario en sentido estricto y el Derecho Internacional Tributario en sentido amplio. Dentro del primero, se incluyen las normas de conflicto de origen internacional formadas por los Tratados de Doble Imposición, los principios generales en materia tributaria de Derecho Internacional público y las Disposiciones tributarias de las comunidades de Estados. El segundo está formado por las normas anteriores, de origen internacional, más las normas nacionales de delimitación "ad extra" del poder

---

<sup>45</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., op.cit., pág.185.

tributario y las disposiciones unilaterales de los Estados dictadas para evitar la doble imposición<sup>46</sup>. Estas normas de origen nacional son denominadas Derecho Tributario internacional<sup>47</sup>.

La doble imposición internacional es un problema tanto para un Estado aisladamente considerado como si es considerado como miembro de la Comunidad Internacional.

El Estado considerado aisladamente resuelve el problema de la doble imposición internacional mediante normas internas que forman el Derecho Tributario internacional.

Cuando actúa el Estado como miembro de la Comunidad Internacional utiliza como medios jurídicos para evitar la doble imposición internacional la adhesión a Organizaciones Internacionales y las cláusulas de los Tratados válidamente celebrados que constituyen el Derecho Tributario internacional en sentido estricto.

---

<sup>46</sup> BÜHLER, O., **Principios de Derecho Internacional Tributario**, traducido por Fernando Cervera Torrejón, Ed. de Derecho Fianaciero, Madrid, 1968.

<sup>47</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., **La interpretación en Derecho español de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición**, en *Hacienda y Derecho*, Tomo II, pág.194.

Las normas emanadas de las Organizaciones Internacionales serán los medios jurídicos utilizados fundamentalmente para reducir los aranceles aduaneros y para eliminar los impuestos indirectos. Las cláusulas emanadas de los Tratados Internacionales servirán también para reducir los aranceles aduaneros, y, además, ayudarán a evitar la doble imposición internacional en los impuestos directos.

La utilización de una vía jurídica u otra dependerá de la figura impositiva de la que se trate.

Así, para los impuestos aduaneros y los impuestos indirectos se utilizarán unas determinadas vías, mientras que para los impuestos directos se utilizarán otras.

#### **I.C.2.a) Los aranceles aduaneros y los impuestos indirectos :**

En el caso de los aranceles aduaneros y de los impuestos indirectos, las vías jurídicas destinadas a reducir los efectos de éstos y a eliminar aquéllos, se producen dentro del fenómeno de integración económica que se está produciendo en el seno de la Sociedad Internacional.

La pertenencia a determinadas Organizaciones Internacionales y la celebración de Tratados Internacionales, como hemos visto, obligarán a los Estados a eliminar o reducir los aranceles aduaneros y a armonizar su legislación en materia de impuestos indirectos.

Existen varios niveles clásicos de integración económica, que determinan una menor o mayor cesión de soberanía, incluso de la soberanía tributaria.

A un menor nivel de integración, corresponde la celebración de acuerdos preferentes de comercio, que consisten en el establecimiento de un trato preferencial entre los países adheridos al acuerdo, frente a los otros Estados<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> Entre los acuerdos creadores de zonas preferentes de comercio destacan los Acuerdos de Ottawa de 1931 creadores de la Commonwealth entre Gran Bretaña y sus colonias, y, los Acuerdos del G.A.T.T. (Acuerdo General sobre Tarifas y Comercio) que fueron firmados por primera vez en 1948, y que han sido modificados y ampliados en la Ronda Kennedy (1963), Ronda Tokyo (1979) y la Ronda Uruguay (1993). Estos acuerdos significan una pérdida de soberanía del Estado en materia comercial (supresión de las restricciones cuantitativas a las importaciones, establecimiento de la cláusula de nación más favorecida...) y, complementariamente, en el ámbito tributario ya que los Estados firmantes de los Acuerdos están obligados a reducir los aranceles aduaneros. Tras los Acuerdos de la Ronda Uruguay se fija como máximo el 7% de arancel sobre la mayoría de los productos provenientes de Estados firmantes de los Acuerdos.

Otra forma de integración económica consiste en la creación de Zonas de Libre Comercio, caracterizadas porque los Estados miembros de dichas estructuras eliminan entre ellos los aranceles aduaneros. Se produce una pérdida de soberanía tributaria de los Estados miembros que no pueden establecer aranceles aduaneros sobre los bienes originarios de los Estados con los cuales se ha acordado la Zona de Libre Comercio. Al mismo tiempo se mantiene el poder para gravar los bienes provenientes de países no miembros de la Zona de Libre Comercio<sup>49</sup>.

Una Unión Aduanera añade al acuerdo de libre comercio entre las partes la adopción de un arancel exterior común, lo que significa además de la supresión de los aranceles entre los Estados miembros, la creación de un arancel exterior común para todos los Estados miembros, destinado a los productos originarios de Estados terceros. Por lo tanto, es posible concluir que esta estructura de integración provoca, prácticamente la desaparición del poder tributario estatal en materia de impuestos aduaneros.

El establecimiento de una Unión Aduanera, entre los Estados miembros era uno de los objetivos fundamentales fijados en el

---

<sup>49</sup> Las más importantes zonas de libre comercio la constituyen el Espacio Económico Europeo (formado por los países miembros de la Unión Europea y Noruega, Islandia, Liechtenstein y Malta) y el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (Canadá, Estados Unidos y Méjico).

Tratado de Roma de 1957 creador de la Comunidad Económica Europea (art.3a)b)). Este objetivo se consiguió en 1968, dos años antes de lo previsto en el Tratado de Roma.

Cuando una Unión Aduanera asume también la libre circulación de factores productivos (trabajo y capital) se convierte en un Mercado Común <sup>50</sup>.

Esta es la evolución que ha seguido la Comunidad Económica Europea.

La Comunidad tenía como objetivo inicial la creación de una Unión Aduanera, determinado en el artículo 9 del Tratado.

Por un lado, la idea de Unión Aduanera exige, no solamente la eliminación de los derechos aduaneros y tasas de efecto equivalente, sino también el desmantelamiento de toda otra forma de barreras aduaneras, técnicas y fiscales que son contrarias al libre intercambio de bienes en el interior de la Comunidad, tanto sobre la base de la prohibición establecida en las normas contenidas en el Tratado, como mediante la creación de reglamentaciones comerciales, tarifarias y aduaneras comunes.

---

<sup>50</sup> TUGORES QUES, J., op.cit., pág.123-124.  
ABELLÁN HONRUBIA, V. y VILÀ COSTA, B., *Lecciones de Derecho comunitario europeo*, Ed.Ariel, pp.162-166.

Por otro lado, la Unión Aduanera exige el establecimiento de una tarifa aduanera única para el conjunto de la Comunidad; esta comunidad de tarifa tiende a realizar la igualación de las cargas aduaneras que soportan en las fronteras de la Comunidad los productos importados de países terceros, con el fin de evitar cualquier desvío del tráfico en las relaciones con esos países y cualquier distorsión en la libre circulación interna o en las condiciones de competencia.

Con efectos hacia el interior de la Comunidad, los arts. 9 y 12 y siguientes del Tratado de Roma prohíben los derechos arancelarios y las medidas de efecto equivalente en los intercambios intracomunitarios<sup>51</sup>.

La prohibición de establecer restricciones cuantitativas y medidas de efecto equivalente en la exportación o importación de bienes provenientes de países miembros de la Comunidad, está contenida en los artículos 30 y 34 del Tratado de Roma, desarrollados por numerosas directivas y reglamentos.

En el plano externo, la Unión Aduanera significa la aplicación por todos los Estados miembros de una tarifa

---

<sup>51</sup> Los únicos derechos arancelarios que subsisten actualmente en los intercambios intracomunitarios son los derechos aplicables en ciertos sectores y, a título transitorio, en los intercambios entre la Comunidad de los Diez y los Estados de más reciente incorporación de acuerdo con sus Actas de Adhesión.

arancelaria común formada por una serie de reglas generales y de aplicación sobre los derechos arancelarios que deberán ser aplicados en las fronteras de la Comunidad, y la nomenclatura de los productos sometidos a arancel<sup>52</sup>.

Al evolucionar la Unión Aduanera hacia un Mercado Unico, con la finalidad de proteger la libre circulación de bienes, servicios, mercancías y capitales, se hace necesario dentro de la Comunidad Europea establecer unos tributos similares en cada uno de los Estados miembros, ya que las diferencias existentes en cuanto a la imposición comportarían graves distorsiones en los mercados y en las inversiones, que serían contrarias al propio sentido del Mercado Unico <sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> El conjunto de normas relativas a los derechos arancelarios están contenidas en su parte general en el Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento 2913/1992 del Consejo de las Comunidades Europeas, que contiene los principios básicos de la normativa aduanera y el Reglamento 2454/1993 que regula la aplicación del Código Aduanero Comunitario. Aunque persiste una parte del derecho derivado anterior a estos reglamentos, un número muy importante de reglamentos y directivas ha sido derogado por dichos textos que garantizan la aplicación uniforme y coherente de las medidas establecidas a escala comunitaria en el marco de los intercambios entre la Comunidad Europea y terceros países. Junto a estas normas existe la ordenación sistemática y armonizada de las mercancías, a través del Reglamento 2658/1987 de la Comisión relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística.

MATTERA, A., *Le marché commun européen*, pp.30-34, Ed.Jupiter, París, 1990.

<sup>53</sup> CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, I.E.F., Madrid, 1990.

MATA SIERRA, M<sup>a</sup>.T., *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Lex Nova, Valladolid, 1993.

Esta necesidad se hace especialmente acuciante respecto del impuesto general indirecto sobre el gasto y los impuestos especiales.

Con el objetivo final señalado en la creación del Mercado interior comunitario en 1993, eran necesarias la supresión de las fronteras fiscales dentro de la C.E.E., la armonización de los tipos impositivos del impuesto, y facilitar una estrecha colaboración entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros de la Comunidad. Por todo ello fue aprobada la Directiva 91/680/C.E.E. que modifica la Sexta Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva 77/388/C.E.E.)<sup>54</sup>.

Junto a la directiva anteriormente citada fueron aprobadas una serie de normas de derecho derivado:

---

<sup>54</sup> ALONSO FERNÁNDEZ, F., **Novedades de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido**, Carta Tributaria, nº173.

Esta directiva suprime del 1 de enero de 1993 los ajustes fiscales en frontera en los intercambios intracomunitarios y establece un período transitorio que tendrá una duración, en principio de cuatro años (hasta el 31 de diciembre de 1996) durante el cual se mantiene el principio de gravamen en destino. Este será sustituido, a partir del 1 de enero de 1997, por un régimen definitivo basado en la imposición en origen, tanto de bienes como de servicios. El régimen transitorio se seguirá aplicando, mediante su prórroga automática, hasta que los órganos comunitarios no acuerden la entrada en vigor del régimen definitivo.

Reglamento 92/218/C.E.E. que persigue el establecimiento de la cooperación precisa entre las Administraciones tributarias, responsables de la aplicación del impuesto.

Directiva 92/77/C.E.E. sobre la armonización de los tipos impositivos del impuesto.

Directiva 92/111/C.E.E. encaminada a resolver determinados desajustes de la Directiva 91/680/C.E.E.

Además de las normas antes citadas subsisten otras anteriores para regular los diferentes aspectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La nueva regulación del I.V.A. fue introducida en Derecho español mediante la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, desarrollada mediante Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre.

La creación de un Mercado Unico exige, además de la existencia de un impuesto general sobre el gasto, común para todos los Estados miembros, la armonización de los impuestos especiales sobre el alcohol, las bebidas alcohólicas, las labores del tabaco y los hidrocarburos.

La armonización de los impuestos especiales o accisas ha sido objeto de ocho directivas, además de las dos actualmente vigentes relativas a la accisa sobre las labores del tabaco (72/464/C.E.E. y 79/32/C.E.E.).

En primer lugar, se armonizan aquellos aspectos que son comunes a todos los Impuestos Especiales (92/12/C.E.E.).

Las otras siete (92/78/C.E.E., 92/79/C.E.E., 92/80/C.E.E., 92/81/C.E.E., 92/82/C.E.E., 92/83/C.E.E. y 92/84/C.E.E.) se refieren a las estructuras y tipos de las accisas que gravan los consumos del alcohol, de las bebidas alcohólicas, los hidrocarburos y las labores del tabaco.

Solana Villamor<sup>55</sup> recuerda que el objetivo que ha sido marcado no es el de lograr unos impuestos perfectamente armonizados, sino el mucho más modesto de conseguir el grado de armonización necesario para la suspensión de los controles en fronteras.

---

<sup>55</sup> SOLANA VILLAMOR, F., *La armonización de los impuestos especiales*, Carta Tributaria, nº160.

### I.C.2.b) Los impuestos directos :

Son varias las vías jurídicas utilizadas para evitar la doble imposición internacional en los impuestos directos.

En primer lugar, existen las medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional contenidas en las normas que regulan cada uno de los diferentes impuestos directos de los diversos Estados, y que surgen por la propia iniciativa de los Estados<sup>56</sup>.

Además de las medidas aparecidas por iniciativa de los Estados, en el ámbito de la Unión Europea han sido aprobadas, en la actualidad, dos directivas destinadas a armonizar la legislación interna en algunos aspectos del Impuesto sobre Sociedades. Estas directivas son la 90/434/C.E.E. relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizadas entre

---

<sup>56</sup> En el sistema tributario español pueden encontrarse estas medidas en el art.82 de la Ley 18/1991 del I.R.P.F., los números 4 y 5 del art.24 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, el art.32 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio y el art.23 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que establecen la deducción de impuestos extranjeros de la cuota impositiva con el límite máximo de la parte de la cuota del impuesto que corresponde a las rentas o bienes gravados en el extranjero.

sociedades de diferentes Estados miembros, y la 90/435/C.E.E. relativa al régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

A pesar de la existencia de normas unilaterales de origen interno, son las normas de origen internacional las que constituyen las principales vías para evitar la doble imposición internacional.

En concreto, son los Tratados Internacionales las fuentes más destacadas del Derecho Internacional Tributario, puesto que los principios generales de Derecho internacional público de contenido jurídico-fiscal son prácticamente inexistentes.

Los Tratados internacionales que pueden afectar a las materias tributarias pueden ser de diversa naturaleza como los Tratados multilaterales entre Estados que incluyen cláusulas que afectan a los impuestos directos y que obligan a los Estados signatarios de los mismos (los Tratados creadores de Organizaciones Internacionales que recogen la inmunidad fiscal para los altos funcionarios de dichas organizaciones o las exenciones fiscales reconocidas a miembros de los Cuerpos Diplomáticos y Consulares por los Convenios de Viena sobre

relaciones diplomáticas y relaciones consulares). Los Tratados bilaterales entre Estados que tratan sobre materias no tributarias, pueden contener alguna disposición en materia financiera y tributaria, como los Acuerdos de Amistad y Cooperación. Finalmente, existen los Acuerdos de sede entre una Organización Internacional y un Estado, en el que éste acuerda el establecimiento de aquélla en su territorio, lo que normalmente lleva aparejado la aplicación a sus funcionarios de un régimen tributario especial<sup>57</sup> .

Sin embargo, el principal ejemplo de Tratado Internacional que afecte a la soberanía tributaria del Estado lo constituyen los Convenios bilaterales entre Estados para evitar la doble imposición en renta y patrimonio o en sucesiones y donaciones.

En la práctica totalidad de los casos, los Estados contratantes se inspiran en los Modelos de Convenio propuestos por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (O.C.D.E.): el Modelo de Convenio sobre doble imposición en las sucesiones y donaciones de 1983, y el Modelo de Convenio fiscal relativo a la renta y el

---

<sup>57</sup> PALAO TABOADA, C., **Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, Ed.Civitas, Madrid, 1983, pp.41-45.

patrimonio, cuya última edición es de septiembre de 1992.

Nosotros vamos a estudiar dentro de los Tratados para evitar la doble imposición el Modelo de Convenio fiscal relativo a la renta y el patrimonio propuesto por la O.C.D.E. y, en especial, su modificación de 1992.

CAPITULO II: REFERENCIA HISTORICA A LA LUCHA CONTRA LA DOBLE IMPOSICION EN EL AMBITO INTERNACIONAL. LOS SUCESIVOS MODELOS DE CONVENIO ELABORADOS POR LA O.C.D.E. Y EL MODELO DE CONVENIO SOBRE RENTA Y PATRIMONIO DE LA O.C.D.E. DE 1992.

Iniciado a finales del siglo pasado y multiplicado a lo largo de éste, el auge de los movimientos de personas, capitales, mercancías y servicios dentro de la economía internacional ha provocado un aumento de los supuestos en los que se produce doble imposición jurídico-internacional. Dicho fenómeno, conocido desde muy antiguo (pues ya sucedía en las colonias griegas y en Roma) no fue descrito en forma precisa hasta tiempos relativamente recientes <sup>58</sup>, se había intentado paliar por los Estados mediante normas unilaterales y mediante Convenios Internacionales con otros Estados.

Los Estados, por un lado, introducían en su Derecho interno medidas destinadas a evitar la sobreimposición de las rentas que habían sido gravadas anteriormente en otros Estados, generalmente a condición de reciprocidad. Las normas así creadas dieron lugar a la aparición del Derecho tributario internacional de origen interno <sup>59</sup>. Por otro lado, los Estados celebraban entre sí

---

<sup>58</sup> PIRES, M., op.cit., pp.90-110, pág.93.

<sup>59</sup> En 1819, los Países Bajos adoptaron la primera norma interna de un Estado moderno para evitar la doble imposición internacional, al conceder a los barcos extranjeros la exención impositiva a condición de reciprocidad. A lo largo del siglo XIX, numerosos Estados adoptaron medidas en el mismo sentido.

Convenios internacionales de carácter bilateral en materia tributaria <sup>60</sup>.

Pese a estos esfuerzos realizados por los Estados, las soluciones adoptadas resultaban insuficientes para remediar un problema que influía negativamente y de forma creciente en la expansión de las relaciones económicas internacionales y que afectaba también a la justicia y a la equidad, principios éstos que exigen que las dobles imposiciones sean suprimidas pues suponen una discriminación del sujeto que interviene económicamente en varios Estados.

Son estos motivos los que explican el interés que se despertó en las Organizaciones Internacionales por el fenómeno de la doble imposición internacional desde principios del presente siglo.

Este interés ha existido tanto en las Organizaciones Internacionales gubernamentales como en los Institutos Científicos o los Organismos privados.

---

<sup>60</sup> Como consecuencia de la adopción generalizada por los Estados del criterio de gravamen real se producía, en un principio, pocos fenómenos de doble imposición internacional en materia de gravamen sobre la renta. En consecuencia, los primeros Convenios celebrados no tenían como objetivo evitar la doble imposición jurídica internacional, sino facilitar el intercambio de información tributaria entre Estados y evitar la doble imposición sobre sucesiones y herencias. Al crearse en la mayoría de Estados sistemas de imposición general sobre la renta tras la Primera Guerra Mundial, aparecieron los Convenios bilaterales destinados a evitar la doble imposición, que se desarrollaron muy rápidamente.

Entre estos últimos cabe destacar la labor realizada por la Cámara de Comercio Internacional (International Chamber of Commerce, I.C.C.), la Asociación Fiscal Internacional (International Fiscal Association, I.F.A.) o el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario para el estudio de la problemática suscitada por la doble imposición internacional<sup>61</sup>. Las Organizaciones citadas han seguido la estela marcada por el "Institut de Droit International", primera institución que se ocupó de la cuestión de la doble imposición en la sesión de Cambridge de 1895 referida a las sucesiones. En 1922, en la sesión de Grenoble de dicha Institución se reafirmó en la necesidad de adoptar medidas para luchar contra la doble imposición.

No obstante, son las Organizaciones Internacionales gubernamentales las que han alcanzado el mayor protagonismo en la lucha contra la doble imposición, tanto mediante la preparación de convenios bilaterales como de convenios multilaterales.

Entre estas organizaciones hay que destacar la labor realizada por la Sociedad de Naciones y por la O.C.D.E. (Organización de Cooperación y Desarrollo Económico) que fue la continuadora de los trabajos iniciados por la primera en materia

---

<sup>61</sup> Esta labor se ha visto reflejada en las ponencias presentadas a los diferentes Congresos de dichas organizaciones, las resoluciones emanadas como conclusiones de dichos Congresos y los estudios publicados en el seno de las distintas organizaciones no gubernamentales.

de doble imposición sobre la renta y el patrimonio, y que han dado lugar a sucesivos modelos de convenios bilaterales destinados a evitar la doble imposición jurídico-internacional en materia de renta y patrimonio.

Por lo tanto, antes de realizar el análisis de los diferentes modelos de convenio internacional elaborados en el marco de la O.C.D.E., será necesario explicar, siguiendo un orden cronológico, los proyectos que fueron creados en el seno de la Sociedad de Naciones. Pasaremos a continuación a analizar el Proyecto de Convenio para evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1963 y el Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la Renta y del Patrimonio de 1977. Tras ello, haremos una breve presentación, por ahora, del Modelo de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio de 1992. Finalmente, nos referiremos a los Modelos preparados por la O.C.D.E. sobre Sucesiones y Donaciones, y de los modelos preparados en el seno de otras organizaciones internacionales gubernamentales.

**II.A. La labor realizada por la Sociedad de Naciones en la  
lucha contra la doble imposición jurídica  
internacional y la evasión fiscal internacional :**

Desde el momento de su creación, la Sociedad de Naciones<sup>62</sup> se preocupó de las cuestiones financieras y fiscales y, así, por una Resolución del Consejo de 27 de octubre de 1920 se creó un Comité económico, financiero y fiscal, que se fue subdividiendo, dando lugar a tres comités: el económico, que se ocupó muy poco de la cuestión, el Comité financiero, que se ocupó de ella hasta 1928 en que se creó el Comité fiscal que fue el ente que estudió el problema con carácter casi exclusivo o en colaboración con el Comité financiero.

Se pueden distinguir básicamente dos etapas en la labor del Comité fiscal: una primera etapa en la cual la materia era estudiada por expertos independientes, a la que sucedió una segunda, en la cual intervenían expertos elegidos por los respectivos Gobiernos de sus Estados.

**II.A.1. Los informes realizados por los expertos  
independientes :**

Los primeros trabajos en materia de doble imposición internacional fueron encargados por el Comité fiscal a Sir Basil

---

<sup>62</sup> De gran interés para el estudio de la labor realizada por la Sociedad de Naciones es **La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales**, de BORRÁS RODRÍGUEZ, A., pp.109-146, I.E.F., Madrid, 1974.

Blackett quien redactó un Memorándum sobre la superposición de impuestos en el Imperio Británico y una Nota sobre los efectos de dicha superposición sobre las inversiones en el extranjero<sup>63</sup>. En realidad este último documento no es original de este autor sino que recoge una memoria, publicada anónimamente de la que se supone autor a W.H.Coates del Inland Revenue Service <sup>64</sup>.

Tras los trabajos realizados por Sir Basil Blackett, en 1921, el Comité financiero de la Sociedad de Naciones confió a algunos destacados economistas la elaboración de un informe sobre las consecuencias económicas de la doble imposición, la posibilidad de formular unos principios generales en la materia y la utilidad de las medidas unilaterales para evitar la doble imposición, junto a la necesidad de convenciones que traten sobre la materia <sup>65</sup>.

Los economistas elegidos fueron Burins de la Universidad Comercial de Rotterdam, Einaudi, de la Universidad de Turín, Seligman, de la Columbia University de Nueva York y sir Josish Stamp de la London University.

---

<sup>63</sup> SOCIÉTÉ DES NATIONS (COMMISSION ÉCONOMIQUE, FINANCIÈRE ET FISCALE-PROVISOIRE)

1) **Mé morandum sur la superposition des taxes** par Sir Basil P.Blackett, K.C.B., C.B., par Sir Basil P.Blackett.

2) **Note sur les effets de la superposition des taxes sur les placements à l'étranger**, E.C.B., C.B., Doc n° E.F.S.16 (A.16).

<sup>64</sup> SELIGMAN, E., **La double imposition et la coopération fiscale internationales**, en *Recueil des Cours*, La Haya, vol.2 (1927-V), pág.553.

<sup>65</sup> SOCIÉTÉ DES NATIONS, Doc n° E.F.S. 253.A.152.

Este grupo redactó un informe que vio la luz en 1923 tras una reunión de sus miembros en Ginebra <sup>66</sup>. En éste, por un lado, intentan responder a las cuestiones que habían sido planteadas, y, por otro lado, enuncian los cuatro métodos posibles para evitar la doble imposición.

En cuanto a las cuestiones que les fueron planteadas, los expertos afirmaron que la doble imposición internacional influye en la libre circulación de capitales y en las relaciones económicas internacionales, influencia que se explica por las conclusiones extraídas del estudio de los sistemas impositivos existentes, en los cuales es decreciente la utilización de la nacionalidad como criterio de sujeción a tributación, mientras es creciente la importancia de la utilización de los criterios del origen de la riqueza y del domicilio, criterios que yuxtapuestos producen numerosos supuestos de doble imposición internacional.

Aprovechó el Comité técnico la ocasión para anunciar diferentes métodos para evitar o, al menos, atenuar la doble imposición. Los métodos enunciados son de deducción, de exención,

---

<sup>66</sup> COMMISSION ÉCONOMIQUE ET FINANCIÈRE (SOCIÉTÉ DES NATIONS), *Rapport sur la double imposition présenté au Comité Financier* para MM. Bruins, Einaudi, Seligman et Sir Josish Stamp, Genève, 1923, Doc. n°EFS 73, F.19, pág.26.

de división del producto y de reparto de la materia imponible<sup>67</sup>.

Después de conocer la opinión de expertos internacionales independientes en el fenómeno de la doble imposición, el Comité financiero estimó necesario, con el objetivo de aumentar la eficacia de la labor que se estaba desarrollando, conocer la opinión de expertos escogidos por los Estados.

#### **II.A.2. Labor realizada por los expertos escogidos por los Estados :**

La creación de comités de expertos que hubieran sido elegidos por los Estados se explica por el objetivo de que las reuniones de aquéllos pudieran dar lugar a la celebración de acuerdos internacionales.

##### **II.1.2.a) Los modelos creados por los dos comités de expertos :**

Se constituyeron dos comités de expertos nombrados por los Estados: un primer Comité de expertos técnicos, formado por siete técnicos que emitió un informe en 1925 (que estudió de forma particular la cuestión del domicilio fiscal en las personas físicas y en las jurídicas), y, un segundo Comité de expertos técnicos, ampliado (formado por trece especialistas), que

---

<sup>67</sup> DALIMIER, G., *Conventions internationales en matière fiscale (relative aux doubles impositions)*, Juris Classeur, fasc.352.

concluyó su informe en 1927.

Aunque los miembros de este segundo Comité fueron nombrados por sus respectivos Estados, actuaban en nombre propio y no como representantes de sus Estados.

Este Comité ampliado elaboró cuatro modelos de Convenio: dos relativos a la evasión fiscal (proyecto sobre asistencia administrativa en materia de impuestos y proyecto de convenio sobre asistencia judicial en materia de impuestos) y dos modelos más relativos a la cuestión de la doble imposición internacional: proyecto de convenio bilateral para evitar la doble imposición en el campo especial de los derechos de sucesión <sup>68</sup>.

El Convenio en materia de renta propuesto por el Comité ampliado en 1927 tiene en cuenta la existencia de sistemas de imposición real en unos Estados y de imposición personal en otros. Así, el Convenio se divide en dos partes. En la primera, que se ocupa de los sistemas de impuestos reales, se precisa para cada clase de renta el punto de conexión utilizable. En la segunda parte, trata de los impuestos personales exigibles por el Estado en que se encuentra el domicilio fiscal.

Finalmente, el Comité decidió planificar sus líneas de actuación en la materia, plasmándose éstas, en dos ejes

---

<sup>68</sup> SOCIÉTÉ DES NATIONS, *Double imposition et évasion fiscale: Rapport présenté au Comité des experts techniques sur la double imposition et évasion fiscale*, Londres, 1927, Doc.216.M.85.1927.

fundamentales: la preparación de modelos de convenios bilaterales o multilaterales y de sus revisiones, y la realización de publicaciones sobre el tema.

#### II.1.2.b) Conferencia de expertos gubernamentales (1928) :

Siguiendo la propuesta del Comité ampliado de expertos técnicos, el 17 de junio de 1927, el Consejo de la Sociedad de Naciones decidió convocar una reunión de expertos gubernamentales, a propuesta del Comité financiero.

La reunión se desarrolló en octubre de 1928 y al informe de la misma se adjuntan tres modelos de Convenio para evitar la doble imposición en el campo de los impuestos sobre la renta y un modelo para evitar la doble imposición en el campo especial de los derechos de sucesión. Para luchar contra la evasión fiscal internacional se publica un modelo relativo a la asistencia administrativa en materia de recaudación de impuestos <sup>69</sup>.

Chrétien<sup>70</sup> justifica la existencia de diferentes convenios en función de la materia a tratar ya que "si los expertos

---

<sup>69</sup> SOCIÉTÉ DES NATIONS, Double imposition et évasion fiscale. Rapport présenté par la Réunion générale d'experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale, Genève, 1928, Doc.C.562.M.178.1928.II.

<sup>70</sup> CHRÉTIEN, F., Le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers États, Recueil des Cours, vol.86, (1954-II), pp.45-50.

hubieran establecido un único proyecto, no habría tenido ningún éxito en estos Estados. Por el contrario, con proyectos distintos estos Estados pueden concluir acuerdos sobre doble imposición y no concluir acuerdos sobre evasión fiscal".

También justifica el autor la existencia de tres modelos para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio "ya que los expertos han querido dejar una gran libertad a los Estados contratantes con el fin de permitirles adoptar sus convenios bilaterales a las diferencias de sus regímenes fiscales en materia de impuestos sobre el patrimonio y sobre todo de impuestos sobre la renta".

Es posible observar como los diferentes comités reunidos en el seno de la Sociedad de Naciones no sólo tienen la voluntad de crear modelos de convenios para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, sino que tienen también la voluntad de luchar contra la evasión fiscal internacional, para lo cual crean también modelos de convenio sobre asistencia judicial y asistencia administrativa.

Se decidió además, tras esa conferencia intergubernamental, crear un Comité fiscal permanente.

### II.A.3. Creación y actividades del Comité Fiscal (1928-1946) :

El 14 de diciembre de 1928, el Consejo de la Sociedad de Naciones creó el Comité fiscal. Dicho Comité estaba compuesto por diez miembros de nacionalidades diferentes, nombrados por el Consejo, y dos miembros delegados del Comité Financiero. Para la realización de informes sobre cuestiones que afectaran a otros Estados podrían nombrarse nuevos miembros de otras nacionalidades.

Entre 1929 y 1939, el Comité Fiscal se reunió nueve veces en las que no se realizaron avances sustanciales.

Los logros más destacados, conseguidos en esas reuniones, fueron la aprobación, en 1931, en la tercera reunión, de dos modelos de convenio de carácter plurilateral para evitar la doble imposición de determinadas rentas, elaborados por un Subcomité especial del Comité fiscal <sup>71</sup>; y la publicación, en 1935, de un Modelo de Convenio sobre el reparto de la renta industrial y comercial entre los Estados, con efectos en materia impositiva<sup>72</sup>, en base a unos estudios realizados previamente por

---

<sup>71</sup> SOCIÉTÉ DES NATIONS (COMITÉ FISCAL), *Rapport au Conseil sur les travaux de la troisième session du Comité tenue à Genève du 29 mai au 6 juin 1931*, Doc.C.415.M.171.1931.

<sup>72</sup> SOCIÉTÉ DES NATIONS (COMITÉ FISCAL), *Rapport au Conseil sur les travaux de la cinquième session du Comité tenue à Genève du 12 au 17 juin 1935*, Genève, 17 juin 1935. Doc.C.252.M.124.1935. II.A. pp.5-8.

Mitchell Carroll<sup>73</sup>.

Durante la reunión de 1939 del Comité Fiscal, éste decidió iniciar un proceso de revisión de los modelos de convenios elaborados en 1928, siguiendo la propuesta de Carroll.

Como consecuencia del inicio de la Segunda Guerra Mundial, las reuniones del Comité Fiscal que debían tener lugar en los Países Bajos, tuvieron lugar en Méjico en junio de 1940 y en julio de 1943.

Borrás<sup>74</sup> destaca el hecho de que por primera vez una labor en materia de doble imposición, desarrollada bajo los auspicios de la Sociedad de Naciones, tenía lugar fuera de Europa y, consiguientemente, sin la influencia tan notable de las ideas y principios europeos. De esta manera se conseguiría que los Modelos auspiciados por la Sociedad de Naciones "fueran verdaderos modelos para todos los países que deseen concluir acuerdos fiscales sobre la materia" y, por lo tanto, "no deben limitarse a incorporar las tendencias imperantes en un reducido grupo de países".

A las reuniones celebradas en Méjico acudieron y participaron en las discusiones, en mayor número, representantes

---

<sup>73</sup> SOCIÉTÉ DES NATIONS, *L'imposition des entreprises étrangères et nationales (Volume IV). Méthodes de ventilation des revenus imposables*, para Mitchell B. CARROLL, Génève, 30 septembre 1933, Doc.C.245 (b).M.217.(b).1933.II.A.

<sup>74</sup> BORRÁS RODRÍGUEZ, A., op.cit., pág.110.

de los países sudamericanos, que son en su mayoría importadores de capital y, por lo tanto, con una problemática fiscal diferente a la de los países europeos y de Estados Unidos <sup>75</sup>.

Por supuesto, también participaron representantes de los Estados Unidos y del Canadá.

La Segunda Conferencia Fiscal Regional, reunida en Méjico en julio de 1943, y basándose en los trabajos realizados en la Primera Conferencia de 1940, elaboró unos Modelos de convenio para evitar la doble imposición en materia de renta, y en materia de sucesiones<sup>76</sup>.

El Modelo de Méjico de 1943 relativo a la doble imposición sobre la renta y el patrimonio reserva al Estado en el que el contribuyente tiene su domicilio fiscal, el derecho a gravar la totalidad de las rentas del contribuyente. Sin embargo, para las rentas producidas por bienes muebles se elige mayoritariamente la imposición en el país de la fuente.

Lógicamente, se prevé como sistema para evitar la doble imposición internacional que se produciría el de la imputación o deducción del impuesto del Estado que ha gravado las rentas

---

<sup>75</sup> CHRÉTIEN, F., op.cit., pp.56-57.

<sup>76</sup> SOCIÉTÉ DES NATIONS (COMITÉ FISCAL), *Modèles de convention bilatérales tendant à éviter dans le domaine international, les doubles impositions et l'évasion fiscale (Deuxième Conférence fiscale régionale), México D.F., julio 1943, Doc.C.2.M.2.1945.II.A., Gèneve, agosto, 1945.*

originarias de su propio territorio con el límite de la cuota resultante en el Estado del domicilio por la parte de la base gravada en el Estado de la fuente.

Además, el Modelo de 1943 introduce, no en el propio Convenio, sino en un Protocolo Adicional unas definiciones que para Borrás<sup>77</sup> "más que tales definiciones, son puras descripciones de las ideas (...), pero (...) constituyen un antecedente importante de las actuales definiciones".

Una vez finalizada la Segunda Guerra Mundial, en 1946, se celebra la 10ª reunión del Comité fiscal en Londres, en la cual se aprueba el "Modelo de Londres" que contiene nuevos Modelos de Convenio en materia de doble imposición sobre la renta y las sucesiones <sup>78</sup>.

Los artículos contenidos en el Modelo de Londres van a ser objeto por primera vez de análisis mediante unos Comentarios que no son elaborados por el propio Comité fiscal sino por el Secretariado, por lo que no debe considerarse como exposición en toda su extensión de los puntos de vista del Comité.

Entre las novedades más destacadas que cabe resaltar de este Modelo, una de las más sobresalientes, es la del tratamiento de

---

<sup>77</sup> BORRÁS RODRÍGUEZ, A., op.cit., pág.117.

<sup>78</sup> SOCIÉTÉ DES NATIONS (COMITÉ FISCAL), Rapport sur les travaux de la dixième session du Comité, tenue à Londres du 20 au 26 mars 1946, Doc.C.37.M.37.1946.II.A., Genève, 1946.

los dividendos y de los intereses, que, respondiendo a los intereses de los países más desarrollados y, por lo tanto, exportadores de capital, pasan a tributar en el lugar donde la sociedad tiene su domicilio fiscal y en el lugar donde el acreedor de los dividendos y de los intereses tiene su domicilio fiscal. La elección realizada por el Modelo de Londres es contraria a la elección realizada por el Modelo de Méjico en el cual se primaba el criterio del origen de la renta.

Otra novedad importante del Modelo de Londres es la introducción de medidas para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre el patrimonio.

La Sociedad de Naciones acabó su labor en materia de lucha contra la doble imposición internacional mediante el Modelo de Londres de 1946, paralelamente al cese total de sus actividades. EL "sucesor" del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones lo constituye el Comité Fiscal de la O.E.C.E., creado por la Resolución C(56) 49 del Consejo de la O.E.C.E., de 16 de marzo de 1956 <sup>79</sup>.

---

<sup>79</sup> VAN DEN TEMPEL, A.J., *Relief from double taxation*, pág.7, Amsterdam, 1967.

II.B. Labor realizada por la O.E.C.E. y por la O.C.D.E. en la lucha contra la doble imposición internacional y la evasión fiscal :

Los orígenes de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico se hallan en la Organización Europea de Cooperación Económica (O.E.C.E.) que se erigió en la primera organización internacional creada en la Europa de la postguerra con la idea de favorecer el desarrollo económico.

Esta Organización, creada en 1946, estaba ideada inicialmente como medio para canalizar la ayuda del plan Marshall para la reconstrucción europea en la postguerra y para agilizar los intercambios intraeuropeos a través de la Unión Europea de Pagos.

En 1958, cuando parecía que la O.E.C.E. había conseguido todos sus objetivos, se decidió darle un nuevo impulso a través de la creación de una nueva organización internacional, la O.C.D.E., dando entrada en ella como miembros de pleno derecho a los Estados Unidos y al Canadá.

La firma del Tratado creador de la O.C.D.E. se realizó en 1960.

El art.1 del tratado fundador de la nueva Organización de cooperación, indica cuáles son los fines que persigue la misma. Los fines son de carácter económico, y se concentran en:

1. la realización de la más fuerte expansión posible de la economía y el empleo;

2. una mejora en el nivel de vida de los países miembros, procurando mantener la estabilidad financiera de los mismos y la contribución al desarrollo de la economía mundial;

3. contribuir a una sana expansión económica de los países miembros y de los países no miembros en situación de infradesarrollo económico; y

4. contribuir a la expansión del comercio mundial sobre bases unilaterales y no discriminatorias, de conformidad con las obligaciones internacionales.

Para alcanzar estos fines últimos, el propio Tratado establece unos mecanismos:

-de información a los miembros y a la Organización en su conjunto para que puedan cumplir los fines propuestos;

-de consulta constante y de estudios y proyectos (caso de los Modelos de Convenio de doble imposición) que podrán ser llevados a cabo de común acuerdo; y

-de cooperación en la medida que sea necesaria para llevar a cabo una acción coordinada.

A los dieciocho miembros de la antigua O.E.C.E. (Alemania Federal, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Francia, Gran Bretaña, Grecia, Holanda, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Suecia, Suiza y Turquía) se añadieron en 1960, al crearse la O.C.D.E., Estados Unidos y Canadá. A estos Estados se añadieron posteriormente Japón (1964), Finlandia (1968), Australia (1971), Nueva Zelanda (1973), México (1994) y Corea del Sur (1996).

La sede de la O.C.D.E. se halla en París <sup>80</sup>.

La composición de ambas organizaciones explica que adopten una perspectiva de defensa de los intereses de los Estados con un nivel de desarrollo más avanzado.

Ese estado de desarrollo económico se refleja en la fiscalidad de los Estados miembros que presenta una cierta estructura de imposición directa común: impuestos personales sobre la renta de las personas físicas (con tipos progresivos) y sobre la renta de las personas jurídicas (con tipos proporcionales), existencia en la mayoría de los Estados de un impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas y en algunos casos sobre las personas jurídicas y, finalmente, presencia de un impuesto sobre sucesiones y donaciones como pieza última del sistema.

---

<sup>80</sup> DIEZ DE VELASCO, M., Instituciones de Derecho..., Volumen II, pp.323-328.

También se caracterizan estos Estados por ser exportadores de capital, mayoritariamente hacia otros Estados miembros de la O.C.D.E.

Lógicamente, estos factores se reflejan en la labor del Comité fiscal de la O.E.C.E. (creado a partir de 1961) y, finalmente, por el Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E., a partir de 1971, que van a interesarse especialmente por la problemática de la doble imposición internacional y la lucha contra la evasión fiscal internacional.

Fruto de este interés, se publican diferentes Modelos de Convenio para evitar la doble imposición internacional y la discriminación entre nacionales de los Estados miembros tanto en la imposición sobre la renta y el patrimonio como sobre las sucesiones y donaciones.

Para poder comprender de manera más completa el último Modelo de Convenio, realizaremos un estudio somero de los Modelos anteriores, de 1963 y de 1977.

#### **II.B.1. Proyecto de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1963 :**

El Proyecto de Convenio de 1963, que se halla contenido en el informe del Comité Fiscal de la O.C.D.E. de 6 de julio de 1963 y que fue aprobado por Recomendación del Consejo de la O.C.D.E. el 30 de julio de 1963, constituye el primer modelo de convenio

elaborado en el seno de la O.C.D.E.<sup>81</sup>.

El autor del mismo es el Comité Fiscal de la O.C.D.E., que tenía la misma composición que el Comité Fiscal de la O.E.C.E. (representantes de los Estados miembros), ya que la única diferencia entre ambos estriba en su denominación, como consecuencia del cambio de denominación de la propia Organización Internacional.

Borrás<sup>82</sup> considera que la denominación "Proyecto de Convenio" es errónea, puesto que no se trata de que falte la firma y la ratificación por los Estados para que sea un Convenio, sino que lo que es pretendido mediante el mismo es que los Estados al concluir Convenios en esta materia, lo hagan teniendo en cuenta las líneas definidas por el Modelo.

Así, "El Comité Fiscal ha pretendido, en primer lugar, elaborar un Proyecto de Convenio que pudiese servir de modelo en las negociaciones bilaterales entre los países miembros".<sup>83</sup>

Sin embargo, el Proyecto de Convenio de 1963 no constituye una total novedad, puesto que recoge las sucesivas propuestas que aparecían en los sucesivos proyectos del Comité Fiscal realizados en 1958, 1959, 1960 y 1961, publicados por la O.C.D.E. bajo el

---

<sup>81</sup> O.C.D.E., *Projet de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, París, 1963.

<sup>82</sup> BORRÁS RODRÍGUEZ, A., *op.cit.*, pág.142.

<sup>83</sup> O.C.D.E., *Projet de Convention...*, n°49.

título de "La eliminación de la doble imposición". Las novedades introducidas en el Proyecto definitivo, respecto a los proyectos anteriores, se hallan en el artículo 3 (definiciones), art.13 (plusvalías), art.26 (intercambio de informaciones), art.27 (funcionarios diplomáticos y consulares) y las disposiciones finales (entrada en vigor y denuncia), contenidas en los arts. 29 y 30.

El Proyecto de Convenio de 1963 consta de 30 artículos divididos en Siete Capítulos y de unos Comentarios para cada uno de ellos, siendo los comentarios para los arts. 29 y 30 comunes.

La estructura diseñada por el Proyecto en 1963 se ha mantenido en los modelos posteriores: el Modelo de Convenio de 1977 y el Modelo de Convenio de 1992, puesto que dicha estructura es considerada como "uno de los aciertos que cabe atribuirle", "por la armazón lógica que preside el esquema, la facilidad de su manejo, y por la omnicomprensión de toda la temática"<sup>84</sup>.

Un análisis detenido de la estructura del Proyecto de Convenio nos permitirá apreciar el acierto de la misma.

El Capítulo primero tiene como objetivo delimitar el campo de aplicación del Convenio, tanto por lo que respecta al ámbito personal, quiénes pueden beneficiarse de las cláusulas del

---

<sup>84</sup> DE JUAN PEÑALOSA, J.L., Prólogo, en *Doble Imposición internacional*, pág.20, I.E.F., Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1971.

Convenio (los residentes de uno u otro Estado contratante), como a los impuestos a los que se aplica (los impuestos sobre la Renta y el patrimonio, o impuestos similares o idénticos que les sustituyan).

En el Capítulo segundo se les da un contenido común, aceptado por los Estados contratantes, a los conceptos esenciales para la aplicación del Convenio (Estado contratante, persona, sociedad, autoridad competente, domicilio fiscal, establecimiento permanente...).

Los artículos 6 a 21 del Capítulo III contienen cada una de las diferentes categorías de rentas en las que puede dividirse la renta global de una persona (intereses, dividendos, beneficios empresariales, rendimientos procedentes de bienes inmuebles, rendimientos procedentes del trabajo dependiente...) y otorga al Estado origen de la renta o al Estado de residencia del receptor el poder, la soberanía para gravar cada una de las rentas.

Así, por aplicación de las disposiciones del Capítulo III, el Estado de la fuente puede gravar:

-de forma ilimitada una serie de rentas (rentas inmobiliarias, beneficios empresariales obtenidos por mediación de establecimiento permanente, ganancias de capital derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, o de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente, las rentas de actividades profesionales independientes obtenidas

mediante base fija, las remuneraciones de actividades dependientes realizadas en el Estado de la fuente, las rentas de artistas y deportistas...);

-de forma limitada dos categorías de rentas (dividendos e intereses).

Quedan, finalmente, determinadas rentas que únicamente podrán ser gravadas en el Estado de residencia del receptor (beneficios empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, cánones, determinadas ganancias de capital...).

La cuestión planteada por el gravamen del impuesto sobre el Patrimonio se resuelve en el Capítulo IV (art.22) mediante el establecimiento de un reparto del poder para gravar el patrimonio entre el Estado donde los bienes están situados y el Estado de residencia del titular de éstos.

Unico artículo del Capítulo V, el art.23 del Proyecto de 1963, contiene las disposiciones para eliminar la doble imposición jurídica. Existen dos redacciones alternativas del Art.23 (23 A y 23 B). Estas redacciones diferentes están determinadas por el medio que se utiliza para eliminar la doble imposición.

Si se emplea el art.23 A, se utiliza el método de exención, mediante el cual el Estado de residencia del receptor deja

exentas del impuesto las rentas del residente de ese Estado que hayan sido gravadas por el otro Estado, de acuerdo con las normas del Convenio. Sin embargo, las rentas exentas pueden ser incluidas en la base imponible del impuesto del Estado de residencia con el objetivo de calcular el tipo impositivo aplicable (siempre y cuando se trate de un impuesto progresivo), aunque posteriormente las rentas exentas se sustraerán de la base imponible en el momento de determinar la base imponible final a la cual se va a aplicar el tipo de gravamen calculado anteriormente.

El método de exención contempla dos excepciones: los dividendos e intereses. Dichas rentas han podido ser gravadas en el Estado de la fuente y se añaden siempre, en su cuantía bruta, a la base imponible del impuesto exigido en el Estado de residencia. Este último Estado deducirá de la cuota íntegra del impuesto una cantidad igual al impuesto pagado en el otro Estado contratante.

También puede emplearse como método para evitar la doble imposición, el de imputación (art.23 B), según el cual, el Estado de la residencia deduce del impuesto que exige sobre la globalidad de la renta de sus residentes, las cantidades pagadas a título de impuesto en el Estado de la fuente, sin que estas deducciones puedan exceder de la parte del impuesto, computada antes de la deducción, correspondiente a la renta obtenida en el otro Estado contratante.

Estos mismos sistemas son aplicables para evitar la doble imposición sobre el patrimonio, cuando algún bien se halla en otro Estado diferente al Estado de residencia del titular.

En el Capítulo VI están contenidas unas Disposiciones Especiales que tratan de cuestiones heterogéneas pero de gran trascendencia.

Las discriminaciones en el tratamiento de los nacionales de un Estado contratante en el otro Estado contratante quedan prohibidas por el art.24 del Convenio que también trata de la cuestión de la apatridia, prohibiendo la discriminación en un Estado contratante de los apátridas residentes en el otro Estado contratante.

El artículo 25 prevé un Procedimiento Amistoso entre los Estados contratantes para el caso en que un residente en un Estado contratante considere que las medidas tomadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden representar para él un gravamen que no sea el previsto en el Convenio. Dicho Procedimiento Amistoso se caracteriza por su carácter informal.

Se establece también un mecanismo de información entre Administraciones tributarias de ambos Estados contratantes a través del art.26 del Proyecto de Convenio.

La cuestión planteada por el tratamiento de los funcionarios diplomáticos y consulares se resuelve mediante el art.27 del

Proyecto que excluye de la aplicación del mismo las rentas de aquéllos recibidas por el ejercicio de sus cargos, siempre y cuando se apliquen los privilegios fiscales de Derecho internacional o en virtud de acuerdos especiales como el Convenio de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 18 de abril de 1961 (publicado en España por el B.O.E. del 24-1-1968) y el Convenio de Viena sobre Relaciones Consulares de 24 de abril de 1963 (publicado en España por el B.O.E. de 6-3-1970).

El artículo 28 autoriza la extensión territorial de los efectos del Proyecto a las partes del territorio de alguno de los Estados contratantes que habían sido excluidas del campo de aplicación del mismo o al territorio de los Estados cuyas relaciones internacionales sean asumidas por alguno de los Estados contratantes.

Las disposiciones finales se hallan contenidas en los artículos 29 y 30 del Proyecto de Convenio que constituyen el Capítulo VII y que regulan la entrada en vigor del Convenio y la denuncia del mismo, respectivamente.

Además del articulado, el Proyecto de Convenio contiene unos Comentarios "destinados a ilustrar e interpretar cada artículo" (los Comentarios para los artículos 29 y 30 son comunes). Aunque tienen una extensión muy variable según el artículo que explican, son, en general, bastante extensos.

Para De Juan<sup>85</sup> con la inclusión de los Comentarios, "el valor del modelo cobra renovada importancia" al explicar las motivaciones de la formulación de los preceptos, anticipar interpretaciones y contener las reservas y las proposiciones de los distintos países sobre cada una de las valoraciones.

Una de las características más notables de estos Comentarios es la de que incluyen las reservas de los Estados a los mismos.

La utilización de este término puede conducir a confusión debido a que el sentido en que se utiliza en el Proyecto de Convenio, y en los Modelos posteriores de 1977 y de 1992 no es igual al sentido técnico que tiene el término en Derecho internacional<sup>86</sup>.

En Derecho Internacional, Díez de Velasco define la reserva como "una declaración de voluntad de un estado que es o va a ser Parte en un Tratado, formulada en el momento de la firma, en el de la ratificación o en el de la adhesión-añadiremos también en el de aceptar o aprobar el tratado-, y que, una vez ha sido autorizada expresa o tácitamente por los demás contratantes-todos o algunos, según los casos-, forma parte integrante del tratado mismo. La declaración antedicha se propone, o bien no aceptar íntegramente el régimen general del tratado, excluyendo

---

<sup>85</sup> DE JUAN PEÑALOSA, J.L., op.cit., pág.21.

<sup>86</sup> BORRÁS RODRÍGUEZ, A., Los convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los Tratados internacionales, en Estudios de doble Imposición internacional, pp.25-74, pág.39.

de su aceptación alguna o algunas de sus cláusulas, o interpretar éstas de manera que precise el alcance que tienen para el Estado autor de tales declaraciones" <sup>87</sup>.

El término "reserva" también aparece definido en el art.2d) del Convenio de Viena sobre el Derecho de los tratados como "una declaración universal, cualquiera que sea su enunciado o su enumeración, hecha por un Estado al firmar, ratificar, aceptar o aprobar un tratado o al adherirse a él, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a ese Estado".

Borrás<sup>88</sup> detalla las diferencias existentes entre la reserva entendida según los principios del Derecho internacional y el sentido que tiene en los diferentes Modelos propuestos en convenios:

-las reservas se formulan en el momento de manifestar la voluntad de obligarse por un tratado, y un modelo de convenio no incorpora de forma alguna la voluntad de los Estados, es decir, no constituye en sí mismo un convenio internacional, sino que se limita a constituir la pauta para la conclusión de futuros convenios ;

-las reservas caben únicamente respecto a los convenios

---

<sup>87</sup> DIEZ DE VELASCO, M., Instituciones de Derecho internacional..., Volumen I, pp.143-150, pág.143.

<sup>88</sup> BORRÁS RODRÍGUEZ, A., op.cit., pp.40-41.

multilaterales, puesto que en un convenio bilateral es obvio que no cabe tal posibilidad, pues se trataría simplemente de un punto sobre el que no existiría acuerdo. De ello resulta que el Modelo de la O.C.D.E., además de no constituir un convenio y no incorporar voluntad de obligarse de los Estados, tampoco está previsto para ser utilizado como modelo de convenio multilateral, sino como modelo de convenio bilateral.

Para la autora, el término "reserva" se ha utilizado en los modelos en un sentido vulgar y su utilización tendría únicamente una explicación, que es poner en claro la actitud de cada Estado miembro de la Organización ante el texto propuesto. Al ser la O.C.D.E. una organización intergubernamental de cooperación sus resoluciones no obligan directamente a los Estados miembros, pero es conveniente conocer la postura de los Estados que tomen parte en la preparación de tales Modelos, con lo cual, en el momento de iniciar la negociación de un convenio bilateral, cada uno de los Estados conoce el punto de partida del que arrancará el otro y sabe cuales van a ser las dificultades para llegar a un acuerdo o lo que habrá que modificar o excluir.

Para valorar el acierto del Proyecto de Convenio de 1963, que introduce una mayor seguridad en la posición de los inversores no residentes sobre el tratamiento fiscal que van a recibir sus operaciones, basta señalar que bajo la égida del Proyecto se concluyeron 68 Convenios entre los Países miembros y 50 fueron revisados. A 1 de enero de 1981, los Convenios bilaterales elaborados se elevaban a 183.

Sin embargo, para De Juan <sup>89</sup>, el Modelo de Convenio de 1963 de la O.C.D.E. debía ser considerado como "una etapa más en el lento e inacabado proceso de creación de un derecho que regule las relaciones fiscales internacionales. Consecuentemente con ese planteamiento, el Comité Fiscal redactor del Proyecto no se ha disuelto tras la publicación de su obra, sino que ha continuado su labor para perfeccionar y completar el Modelo".

Fruto de esa necesidad de mejorar el Proyecto de Convenio de 1963 fue la aprobación del Modelo de Convenio sobre la doble imposición de la Renta y el Patrimonio de 1977.

#### **II.B.2. El Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1977 :**

El Modelo de Convenio<sup>90</sup>, resultado de catorce años de trabajo para la revisión del Proyecto de Convenio de 1963, incorpora la experiencia obtenida por los países miembros y en su aplicación práctica, así como las novedades que han supuesto las necesarias modificaciones en los sistemas tributarios internos y el incremento de las relaciones fiscales internacionales, consecuencia del desarrollo de diversos sectores de actividad industrial, comercial y profesional, y de las nuevas

---

<sup>89</sup> DE JUAN PEÑALOSA, J.L., op.cit., pág.23.

<sup>90</sup> O.C.D.E., *Modèle de convention concernant la double imposition sur le revenu et la fortune*, París, 1977. Existe una traducción al castellano del Instituto de Estudios Fiscales.

formas de organización empresarial.

Además, el nuevo Modelo de 1977 debía incorporar las revisiones necesarias enunciadas en el propio Proyecto de Convenio de 1963.

Ya en 1963, el Comité Fiscal de la O.C.D.E. (que a partir de 1971 pasó a denominarse Comité de Asuntos Fiscales) reconoció que el contenido de algunos artículos era susceptible de mejora. Entre los artículos que debían mejorarse, destaca el art.10 del Proyecto de Convenio (también art.10 en el Modelo de Convenio de 1977, puesto que el modelo diseñado mantiene la antigua estructura del Proyecto de Convenio), que resuelve la cuestión de los dividendos, concediendo el poder de gravamen de forma limitada al Estado de la fuente de los mismos y, al mismo tiempo, concediendo el poder para gravarlos al Estado de residencia del receptor. Sin embargo, este artículo había sido objeto de numerosas reservas por los Estados como consecuencia de la diversidad de los regímenes fiscales y de las necesidades presupuestarias, por lo que podía dar lugar a diferencias sustanciales entre los Convenios en función de los Estados firmantes. Esta última circunstancia impulsaba a los especialistas de la O.C.D.E. a intentar mejorar su redacción.

Además, las definiciones de ciertos términos, tales como "bienes inmuebles" (art.6), "dividendos" (art.10) e "intereses" (art.11), se hacían en el Proyecto por referencia a los derechos internos de los Estados lo que podía producir conflictos de

calificación (fenómeno que se produce cuando un concepto o institución jurídica propia de un determinado ordenamiento jurídico tiene un sentido o unos efectos diferentes a los otorgados en otro ordenamiento jurídico o a una institución del mismo nombre) <sup>91</sup>.

Otra de las cuestiones que debía ser objeto de nuevo análisis es el de la imputación de beneficios a los establecimientos permanentes o a las empresas asociadas, así como la mejora del texto de los artículos referentes al procedimiento amistoso y al principio de no discriminación.

Se estimaba también por parte del Comité Fiscal que sería necesario el reducir las derogaciones y reservas sobre determinadas disposiciones del Proyecto de Convenio.

Aprovecha la ocasión de la publicación del Proyecto de Convenio de 1963 el Comité Fiscal, para expresar su preocupación por el problema del uso abusivo de los convenios de doble imposición y de la evasión fiscal que podría resultar de la conjunción de estos convenios y de las leyes internas. Dicha preocupación se verá reflejada en el articulado y en los comentarios del Modelo de Convenio de 1977, haciéndose todavía más evidente en el Modelo de Convenio de 1992.

Es preciso destacar el cambio de denominación operado, ya

---

<sup>91</sup> ABARCA JUNCO, P., *Derecho Internacional Privado*, Volumen I, UNED, pág.198.

que el "Proyecto de Convenio" pasa a denominarse "Convenio Modelo", lo que según Marzo Churruca <sup>92</sup>, muestra como el Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E., considera que el Convenio Modelo es un ordenamiento capaz de resolver con carácter de permanencia, la mayoría de los casos de doble imposición entre los Estados miembros de la O.C.D.E.

Sin embargo, Marzo Churruca <sup>93</sup> sostiene que aunque el Modelo de 1977 supuso un avance en el Derecho Internacional Fiscal, sólo se han cumplido en pequeña medida los objetivos de revisión formulados en 1963 por el Comité Fiscal de la O.C.D.E.

Las novedades más importantes aportadas por el Modelo de 1977 no se hallan en el articulado sino en los Comentarios, que han sufrido modificaciones sustanciales.

Los artículos 1,2,29 y 30 del Modelo de Convenio que regulan el ámbito subjetivo, objetivo y temporal del mismo, no han sido modificados.

El artículo 3 que regulaba el ámbito territorial ha sido ligeramente modificado en su letra a) del apartado 1.

---

<sup>92</sup> MARZO CHURRUCA, S., Diferencias existentes entre el Proyecto de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la O.C.D.E. de 1963, y el Convenio Modelo de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E. de 1977, en Estudios de doble imposición internacional, I.E.F., Madrid, 1979, pp.199-230, pág.199.

<sup>93</sup> MARZO CHURRUCA, S., op.cit., pág.200.

En cuanto al concepto de residencia (art.4), de trascendental importancia para la aplicación del Modelo de Convenio, ha sufrido ligeras modificaciones sin importancia.

También es de trascendental importancia, en el sistema desarrollado por el Modelo de Convenio, la regulación de los establecimientos permanentes (art.5) donde los cambios "son importantes, pero no esenciales" <sup>94</sup>.

Así, se incluyen como establecimientos permanentes los pozos de petróleo y gas y las obras de construcción, instalación o montaje si su duración excede de doce meses. Además, se da mayor amplitud al concepto de actividades de carácter preparatorio o auxiliar que no constituyen establecimiento permanente, tanto las realizadas directamente como las realizadas a través de intermediarios. También se detallan supuestos en los que no existe un establecimiento permanente.

Dentro del Capítulo IV que trata de la soberanía tributaria de los Estados contratantes, se han introducido una serie de cambios para cada tipo o categoría de rentas.

El régimen especial de tributación de los beneficios procedentes del transporte de naves o aeronaves (especialidad que se explica por las características particulares de este tipo de tráfico) se encuentra regulado en el art.8 del Modelo de Convenio

---

<sup>94</sup> MARZO CHURRUCA, S., op.cit., pág.205.

que introduce, en relación con el Proyecto de Convenio de 1963, una definición de tráfico internacional que levantó críticas muy fuertes entre la doctrina.

Según el art.9 del Proyecto de Convenio de 1963 y del Modelo de Convenio de 1977, las autoridades fiscales de un Estado pueden rectificar, a efectos fiscales, el beneficio contable de una sociedad perteneciente a un grupo, si este beneficio se ve afectado como consecuencia de relaciones especiales con otras compañías asociadas. La posibilidad de realizar ajustes en los beneficios contables en un Estado, puede producir resultados de doble imposición económica, si el otro Estado donde es residente la otra sociedad que pertenece al mismo grupo, no tiene en cuenta la rectificación realizada por el primer Estado. Para evitar dicha doble imposición económica se introduce en el Modelo de Convenio de 1977 un segundo párrafo al artículo 9, que prevé la realización de un ajuste por el segundo Estado sobre el beneficio sometido a imposición en este segundo Estado, de acuerdo con las normas del Convenio, y si fuera necesario se consultará a las autoridades competentes de los Estados contratantes.

En el artículo 10 del Convenio de 1977 se regula el reparto de dividendos, manteniéndose el principio de la distribución de la potestad tributaria entre el Estado de la fuente hasta un determinado porcentaje del importe bruto de la renta, y el Estado de residencia del receptor. En la nueva redacción de este artículo se refleja la lucha contra la evasión fiscal propugnada por el Modelo de Convenio, mediante la introducción de la

expresión "destinatario final del dividendo", a fin de evitar la interposición de personas para beneficiarse de las ventajas de un Convenio. De acuerdo con esta nueva redacción, las limitaciones a la imposición de los dividendos en el país de la fuente, solamente son de aplicación cuando el destinatario final o beneficiario efectivo de los dividendos es residente de un Estado contratante.

Dentro de este artículo se introduce el mismo tratamiento a los dividendos vinculados a una base fija para la prestación de servicios propios de una actividad profesional independiente.

Los Comentarios a este artículo se centran en la cuestión de estudiar los mecanismos para evitar la doble imposición económica, aunque no resuelva dicha cuestión.

El tratamiento que se da a los intereses en el art.11 del Modelo de Convenio de 1977 es paralelo al que se da a los dividendos, siguiéndose también en esta categoría de renta el deseo de evitar la evasión fiscal mediante la introducción de la cláusula del destinatario efectivo como condición para limitar la imposición de los intereses por el Estado de la fuente. Se introduce también en el número 3 del art.11 una definición de intereses como los "rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusulas de participación en beneficios del deudor y, especialmente, las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a estos títulos. La penalización por mora

en el pago no se considera, en cambio, como intereses".

La lucha contra la evasión fiscal se mantiene en la regulación de los cánones en el art.12 del Modelo de Convenio de 1977 que exige como condición para que los cánones únicamente puedan ser sometidos a tributación en el Estado de residencia del receptor, que éste sea el beneficiario efectivo. Por lo tanto, si el receptor no es el beneficiario efectivo, los cánones también podrán gravarse en el Estado de la fuente de dichos cánones.

El tratamiento de las diversas clases de rentas del trabajo personal (rentas procedentes del ejercicio de una profesión independiente, art.14; rentas derivadas de la prestación de servicios personales con carácter dependiente, art.15; participaciones de consejeros, art.16; pensiones, art.18; retribuciones a estudiantes, art.20) sufrió pocas modificaciones en su articulado en el Modelo de Convenio de 1977, aunque las modificaciones de los Comentarios fueron mucho más numerosas.

Sin embargo, el articulado que regula las retribuciones de artistas y deportistas (art.17) y las retribuciones de funcionarios (art.19) se vio modificado en cuestiones muy importantes.

Por lo que respecta a retribuciones de artistas y deportistas, que en principio tributan en el Estado en el cual éstos desarrollan sus actividades, se ha introducido un segundo

párrafo en el art.17, también en este caso para evitar la evasión fiscal mediante la interposición de sociedades. Según el segundo párrafo, se establece que cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista, personalmente o en calidad de tal, se atribuyan no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

De acuerdo con el art.19 del nuevo Modelo de Convenio de 1977, las retribuciones de funcionarios públicos pueden tributar exclusivamente en el Estado donde se prestan los servicios, si la persona física que los presta es residente en ese Estado, poseyendo la nacionalidad de dicho Estado y sin que haya adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

Fuera de las modificaciones aportadas en el tratamiento de las diferentes categorías de rentas, las principales novedades en el Modelo de Convenio de 1977 se hallan en la regulación del principio de no discriminación y en el de intercambio de información.

Por lo que respecta a los métodos para evitar la doble imposición, art.23, se introduce la posibilidad de utilizar el método de imputación con progresividad, por el cual cuando el derecho a gravar una renta se atribuye con exclusividad a un Estado distinto del de residencia, este último Estado puede

tenerla en cuenta a la hora de determinar la aplicación de tipos progresivos.

La redacción del art.24 que enuncia el principio de no discriminación sufrió notables cambios en el Modelo de Convenio de 1977 en relación con el Proyecto de Convenio de 1963.

En primer lugar, se enuncia claramente que el principio de no discriminación se aplica en función de la nacionalidad, de manera que ninguno de los nacionales de los Estados contratantes podrá ser discriminado fiscalmente por razones de nacionalidad, con independencia de que sean o no residentes en uno u otro de dichos Estados.

En segundo lugar, se clarifica el tratamiento de los apátridas. Los apátridas, personas que carecen de nacionalidad, pueden beneficiarse del principio de no discriminación si residen en alguno de los Estados contratantes. De no incluirse esta cláusula, los apátridas no podrían beneficiarse de la aplicación del principio de no discriminación.

También se añade un quinto párrafo al art.24 que trata sobre la deducibilidad de dividendos, intereses y cánones pagados por una empresa de un Estado contratante a otra Empresa del otro Estado contratante.

Otra de las características más notables del sistema de Modelos creado por la O.C.D.E. es el establecimiento de un

sistema de intercambio de informaciones entre las diferentes autoridades de los Estados, informaciones con transcendencia tributaria. En el Modelo de 1977 se modifican las normas de intercambio de información entre las Administraciones.

Así, se establece en primer lugar la disposición según la cual las autoridades de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar de forma correcta la legislación interna de los Estados contratantes a los no residentes, relativa a los impuestos a los que se refiere el Convenio.

En segundo lugar se establece que las informaciones recibidas por un Estado contratante serán sometidas al mismo régimen de confidencialidad que las informaciones recibidas por un Estado contratante de acuerdo con su derecho interno.

En el párrafo 2 del art.28 se contienen los supuestos en los que en ningún caso un Estado contratante estará obligado a facilitar información.

El Convenio de 1992 hace referencia al éxito de los Modelos aprobados por la O.C.D.E. no únicamente en las relaciones entre los Estados miembros sino también entre países miembros y países no miembros. En el momento de aprobarse el Convenio de 1992 existían 438 Convenios firmados entre Estados miembros en vigor. Finlandia, Noruega y Reino Unido han celebrado convenios fiscales con todos los otros Estados miembros de la O.C.D.E., que en el

momento de aprobarse el nuevo modelo de Convenio ya estaban en vigor.

Sin embargo, tal y como había sucedido con el Proyecto de Convenio de 1963, el Modelo de Convenio de 1977 significó un paso más en la lucha contra la doble imposición internacional y, también, contra la evasión fiscal, aunque no significó el final del interés de la O.C.D.E. por dichas cuestiones. El Comité de Asuntos Fiscales continuó trabajando en dichas cuestiones que dieron lugar a la publicación de varios informes sobre la problemática: L'évasion et la fraude fiscales internationales (1987), La souscapitalisation (1987), Prix de transfert et entreprises multinationales (1987), L'imposition des revenus provenant de la location des conteneurs (1985), L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial et scientifique, The taxation of fringe benefits (1988), Tax consequences of foreign exchange gains and losses. Issues in international taxation (1988), Quatre études complémentaires n°4 (1992), Attribution de revenus aux établissements stables (1994) <sup>95</sup>.

---

<sup>95</sup> Todos estos informes han sido publicados por la O.C.D.E.

### II.B.3. El Modelo de Convenio fiscal sobre la Renta y el Patrimonio de 1992 :

El 23 de julio de 1992, el Consejo de la O.C.D.E. emitió una Recomendación a los Gobiernos de los Estados miembros "de remitirse, con ocasión de la conclusión de nuevos Convenios bilaterales existentes entre ellos, al Modelo de Convenio fiscal sobre la Renta y el Patrimonio"<sup>96</sup>. Este Convenio ha sido denominado por Messere "ambulatory" que consideramos debe ser traducido al castellano por el término "itinerante" <sup>97</sup>.

En el número 8 de la Introducción del Modelo se detallan las razones que explican la aparición de este nuevo Modelo: "Los factores que habían provocado la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 continuaron provocando sus efectos y, en algunos aspectos, las presiones en favor de una revisión del Modelo de Convenio y de su adaptación a las nuevas condiciones económicas se han acrecentado progresivamente. Nuevas tecnologías han hecho su aparición y, al mismo tiempo, se han producido cambios fundamentales en la manera de llevar a cabo las transacciones transfronterizas. Las estrategias de fraude y de evasión fiscales se han perfeccionado. El proceso de globalización y de liberalización de las economías de los países Miembros de la O.C.D.E. también se aceleró durante el decenio 1980-1990. En el

---

<sup>96</sup> O.C.D.E., op.cit., Anexo II.

<sup>97</sup> MESSERE, K., *The precursors and successors of the New O.E.C.D. Modelo Tax Convention on Income and Capital*, pp.246-251, pág.249, European Taxation, August, 1993.

marco de su programa de trabajo normal, el Comité de Asuntos Fiscales y, en particular, su Grupo de trabajo n°1 continuó tras 1977 examinando los aspectos ligados directa o indirectamente al Modelo de Convenio de 1977".

Estos trabajos desarrollados por el Comité de Asuntos Fiscales dieron lugar a la publicación de una serie de informes relacionados con la fiscalidad internacional reseñados anteriormente. Desde 1987 la esencia del trabajo del Equipo de Trabajo n°1 del Comité de Asuntos Fiscales consistió en transformar los informes publicados en enmiendas específicas a los Comentarios al Modelo de Convenio de 1977 (incluso artículos)<sup>98</sup>.

En 1991, el Comité de Asuntos Fiscales decidió cambiar de política respecto de la revisión del Modelo de Convenio. Frente a la línea de actuación anterior, según la cual la aprobación de un Modelo de Convenio suponía la revisión completa del Modelo anterior (el Modelo de Convenio de 1977 suponía una revisión completa del Proyecto de Convenio de 1963), a partir de ese momento, el Comité de Asuntos Fiscales "decidió adoptar el concepto de un Modelo de Convenio actualizado periódicamente que ofrecería puestas al día periódicas y más rápidas, sin obligación de esperar una revisión completa" <sup>99</sup>. Por lo tanto, con el Modelo de Convenio de 1992 comienza "la primera etapa de un

---

<sup>98</sup> MESSERE, K., op.cit., pág.249.

<sup>99</sup> O.C.D.E., op.cit., Introducción n°9.

proceso de revisión continua que debía conducir a unas puestas al día periódicas, permitiendo así al Modelo de Convenio presentar en todo momento de forma exacta las posiciones de los países Miembros".

Como reflejo de la nueva política de revisión del Modelo de Convenio, el 31 de marzo de 1994 se publicó una Reforma parcial del mismo, que afecta a dos artículos y a numerosos comentarios. Así, se reformó el art.19 que se ocupa del tratamiento de las rentas derivadas del trabajo de funcionarios y el art.25 que trata sobre las remuneraciones de los funcionarios diplomáticos y consulares que pasan a denominarse "Miembros de misiones diplomáticas". Además, se han modificado numerosos Comentarios al articulado aprobado en el Modelo de 1992.

Entrando a analizar el contenido del Convenio, es necesario resaltar especialmente el cambio de denominación que ha conocido el Modelo de 1992. En esta última versión, la denominación completa adoptada es la de Modelo de Convenio fiscal sobre la Renta y el Patrimonio (Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Model tax Convention on Income and on Capital), mientras que los modelos anteriores se denominaban Proyecto de Convenio sobre doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1963 y Convenio Modelo de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1977.

Dicho cambio se explica, de acuerdo con la Introducción del Modelo de Convenio de la O.C.D.E., por el deseo de que el

convenio tuviera un título más corto y porque éste trata no solamente de la eliminación de la doble imposición sino también de otras cuestiones como la no discriminación y la prevención del fraude fiscal. La última de éstas razones es, para Cavestany, el motivo principal del cambio de denominación del Modelo de Convenio <sup>100</sup>.

Si se analiza el articulado del Modelo de Convenio de 1992, es posible observar como son muy poco numerosos los cambios que se han producido en el articulado del mismo, respecto del articulado del Modelo de Convenio de 1977. De Juan Peñalosa afirma que "el texto del Convenio Modelo de 1992 es el mismo que el Modelo de 1977. Una veintena de palabras (...) no permiten hablar de un Modelo nuevo en lo que se refiere al texto como tal"<sup>101</sup>.

Los cambios que se han producido son:

a) El emplazamiento de la definición de "nacional" ha sido modificado, antes se encontraba en el art.24 (no discriminación) y ahora se halla en el art.3 (definiciones generales).

b) En la nueva definición de cánones que aparece en el

---

<sup>100</sup> CAVESTANY MANZANEDO, M<sup>a</sup>.A., **El treaty shopping en el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1992**, pp.7-21, pág.8, Impuestos n<sup>o</sup>15-16, Agosto 1993.

<sup>101</sup> DE JUAN PEÑALOSA, J.L., **Modelo/92**, pp.22-47, pág.23, Impuestos n<sup>o</sup>15-16, Agosto 1993. Este autor fue Vicepresidente del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.

art.12 desaparece la inclusión entre éstos, del arrendamiento de los equipos industriales, comerciales o científicos mediante la supresión de la cláusula "el uso o la concesión del uso del equipo industrial, comercial o científico".

c) El tratamiento de las rentas del trabajo dependiente contenido en el art.15 permite gravar dichas rentas en el país donde tienen su origen, entre otras circunstancias, cuando la permanencia del trabajador en ese país se extiende más allá de 183 días. La forma de contabilizar ese período de tiempo se ha vuelto más flexible en el nuevo Modelo de Convenio.

d) Han sido adicionadas a la cláusula de no discriminación del art.24 seis palabras en el texto francés "notamment au regard de la résidence" (especialmente respecto de la residencia) que han aportado mayor claridad al tratamiento de los nacionales de ambos Estados contratantes.

e) En la versión inglesa, el art.17 ha modificado el término "athletes" (atletas) por el de "sportsmen" (deportistas).

Son, sin embargo, los Comentarios al texto del Modelo de Convenio los destinatarios de la mayoría de las innovaciones introducidas por el Comité de Asuntos Fiscales <sup>102</sup>.

Los Comentarios a los artículos que han sufrido cambios más

---

<sup>102</sup> DE JUAN PEÑALOSA, J.L., Modelo..., pág.23.

notables son:

a) El número de párrafos de comentarios al art.1 ha pasado de 11 (Convenio de 1977) a 29 (Convenio de 1992). Este número tan elevado de nuevos párrafos de Comentarios es debido a que éstos han sido utilizados para incluir medidas tendentes a evitar el uso abusivo de los convenios y, en general, la evasión y el fraude fiscal.

b) Los Comentarios que tratan sobre la cuestión de la interpretación de los términos no definidos en el texto del Convenio (art.3) han sido objeto de nueva redacción en el Modelo de Convenio de 1992.

c) Una noción tan importante en el sistema de Modelos de Convenio como la de establecimiento permanente (art.5) ha sido objeto de análisis por el Comité de Asuntos Fiscales por lo que determinados Comentarios en esta materia han sido modificados.

d) La infracapitalización ha sido también objeto de estudio por el Comité de Asuntos Fiscales lo que ha tenido su reflejo en los Comentarios al Modelo de 1992.

e) De entre las diferentes categorías de rentas contenidas en el Capítulo VI, los dividendos (art.10), los intereses (art.11), los cánones (art.12), los trabajos dependientes (art.15), los artistas y deportistas (art.17) y las pensiones (art.18), han visto modificados los Comentarios que se refieren a los mismos.

f) Los Comentarios a los métodos para evitar la doble imposición (art.23), cláusula de prohibición de la discriminación (art.24) y de intercambio de la información (art.25), también han sido modificados, al menos, parcialmente.

Ha transcurrido poco tiempo desde el momento de la aprobación del presente Modelo de Convenio de 1992, por lo que resulta difícil actualmente poder valorar el éxito del mismo. Es de esperar que constituya el Modelo de referencia para los Estados de la O.C.D.E. que no hayan celebrado todavía un Convenio para evitar la doble imposición, y para los Estados que revisen los Convenios celebrados con anterioridad.

#### **II.B.4. Modelos de la O.C.D.E. en materia de sucesiones y donaciones :**

La lucha contra la doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones no es abordada por la O.E.C.E., sino que será necesario esperar hasta la transformación de ésta en O.C.D.E., a partir de 1960, para que se inicien los trabajos destinados a elaborar un Modelo análogo a los existentes respecto a la renta y el patrimonio<sup>103</sup>.

En materia de sucesiones los trabajos comienzan en 1963,

---

<sup>103</sup> De gran interés en la materia **La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones** de JIMÉNEZ SÁNCHEZ, A., Ed.Comares, Granada, 1991, pp.83-87.

tras recibir el Comité Fiscal de la O.C.D.E., en julio de ese año, instrucciones para la elaboración de un "Proyecto de convenio que proporcionara un medio para resolver, con carácter uniforme, los problemas de la doble tributación de las herencias".

De acuerdo con esas instrucciones fue publicado el 31 de mayo de 1966 un informe del Comité Fiscal en el que se incluía un Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre las sucesiones <sup>104</sup>. El Proyecto de 1966 fue objeto de revisión por parte del Comité de Asuntos Fiscales y como resultado de ésta se publicó el Modelo de Convenio de doble imposición sobre las sucesiones y las donaciones en 1982<sup>105</sup> (contenido en el Informe presentado por el Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. el 3 de marzo de ese año). Reforma que según el Comité era necesaria "con el fin de tomar en consideración la actitud actual de los países miembros respecto de la eliminación de la doble imposición en materia de sucesiones y donaciones y, asimismo, para adaptar el Proyecto de 1966, en caso de que fuera necesario, al fondo y a la forma del Modelo de 1977 referente al Impuesto sobre la Renta". No obstante, tanto el Modelo de 1966 como el Modelo de 1982 constituyen en sí mismos documentos completos sin referencias al Modelo sobre la Renta.

---

<sup>104</sup> O.C.D.E., *Projet de Convention concernant la double imposition sur les successions*, París, 1966.

<sup>105</sup> O.C.D.E., *Modèle de Convention concernant la double imposition sur les successions et donations*, París, 1982.

A pesar de que España ha intervenido en la confección de los dos Modelos de Convenio en materia de sucesiones provenientes de la O.C.D.E., no ha concluido ningún Convenio bilateral de doble imposición sobre las sucesiones tras 1963, en época anterior al primer Modelo de Convenio de 1966.

El Modelo de Convenio sobre doble imposición de sucesiones y donaciones conserva una estructura similar al Modelo de Convenio en materia de Renta y Patrimonio.

Se mantiene la estructura general bimembre con una primera parte que contiene 16 artículos y una segunda parte que contiene los Comentarios a dichos artículos. Los 16 artículos se dividen en 6 Capítulos.

El primero de ellos versa sobre el ámbito de aplicación objetivo del Convenio que incluye los impuestos que se aplican a las sucesiones de las personas domiciliadas en el momento de su defunción en un Estado contratante o en los dos Estados contratantes, y las donaciones realizadas por personas domiciliadas, en el momento de la donación, en un Estado contratante o en varios Estados contratantes, lo que constituye una innovación respecto al Modelo de Convenio de 1966.

Las definiciones se incluyen en el Capítulo II (arts.3 y 4), definiéndose en el art.4 el "domicilio fiscal" que es un concepto análogo al de "residencia" en los Modelos de Convenio sobre la

## Renta y el Patrimonio.

La soberanía tributaria para gravar cada tipo de bienes y derechos se distribuye en el Capítulo III (arts.5,6,7 y 8) que reparte aquélla entre el Estado donde se hallan situados los bienes y el Estado del domicilio fiscal del causante o donante.

Cuando el Estado del lugar en el que se hallen situados los bienes tenga potestad para gravarlos, el art.9 (único artículo del Capítulo IV), prevé dos métodos que palían, atenúan la doble imposición: el método de exención con progresividad (art.9A) y el método de imputación ordinaria (art.9B). Estos métodos son similares a los existentes en los Modelos de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio.

Al igual que sucede en éstos, en el Capítulo V aparecen unas Disposiciones Especiales de cuestiones diversas:

-la cláusula de no discriminación aparece en el art.10, con un contenido similar al de los otros Modelos;

-procedimiento amistoso (art.11)

-intercambio de información (art.12)

-agentes diplomáticos y funcionarios consulares (art.13);

-extensión territorial (art.14).

Todos estos artículos tienen un contenido similar al del Convenio Modelo sobre la Renta y el Patrimonio.

La entrada en vigor (art.15) y la denuncia (art.16) de los Convenios bilaterales aparecen, finalmente, regulados en el Capítulo VI.

#### II.B.5. Valoración del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. :

Diferentes Organizaciones Internacionales han promovido la celebración de acuerdos internacionales en materia de doble imposición internacional como la Organización para las Naciones Unidas, a nivel universal, o la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (A.L.A.L.C.) o la Comisión del Acuerdo de Cartagena.

También es de destacar que tanto los Estados Unidos como la República Federal de Alemania han elaborado un modelo de convenio bilateral para celebrar acuerdos con otros Estados destinados a evitar la doble imposición internacional y la evasión fiscal, que sirve de guía para dichos Estados en el momento de celebrar sus respectivos convenios <sup>106</sup>.

---

<sup>106</sup> DE LA VILLA GIL, J.M., **Convenios de doble imposición, en Comentarios a las leyes financieras y tributarias**, Volumen XIV, 19-24, EDERSA, Madrid, 1983. Este autor fue Consejero Financiero de España ante la OCDE.

Ante el fracaso de los Convenios Modelo bilaterales en materia de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio preparados por Organizaciones Internacionales diferentes de la O.C.D.E. y el resultado muy restringido de los Convenios multilaterales en la materia, cabe plantearse la cuestión de los motivos que explican el éxito de los Modelos de Convenio bilaterales elaborados en el seno de la O.C.D.E.

Existen una serie de motivos que permiten explicar el éxito de los convenios bilaterales frente a los multilaterales y, de entre los primeros, a qué se debe el resultado favorable de los convenios preparados en el seno de la O.C.D.E..

Para Rädler <sup>107</sup>, aunque hasta el momento exista una red muy amplia de convenios bilaterales, no han tenido éxito los intentos sucesivos de celebración de acuerdos multilaterales porque:

1º. las legislaciones fiscales de los países son muy diferentes, por lo que es necesario dar definiciones y explicaciones claras, que son más fáciles de obtener en negociaciones bilaterales;

2º. el hecho, incluso más importante que el anterior, de que los convenios de doble imposición se miran todavía y, en primer lugar, como un instrumento del comercio exterior y de la política de cambio.

---

<sup>107</sup> RÄDLER, A.J., *Corporate taxation in the Common Market, Guides to European Taxation, Volumen II*, Amsterdam, 1968, pág.IV.C.2.

Para explicar el éxito del Modelo de Convenio preparado por la O.C.D.E. se pueden detallar una serie de causas, unas objetivas y otras, subjetivas. Entre las causas objetivas destacan las anteriormente citadas: similar desarrollo económico entre los distintos países miembros de la O.C.D.E., similar estructura impositiva... Otra de las causas objetivas estriba en la flexibilidad de los distintos modelos de convenio propuestos por la O.C.D.E. que permite la adaptación del mismo a la voluntad de obligarse internacionalmente de los Estados y que se expresa a través del propio articulado y de las reservas a los artículos que se encuentran en los Comentarios.

De Juan<sup>108</sup> cita una razón subjetiva, muy interesante para explicar la utilización efectiva de estos Modelos de Convenio, como es el hecho de que sean las mismas personas las que negocian en el seno del Comité de Asuntos Fiscales el contenido de los Modelos y que incluyen las respectivas Reservas, las que posteriormente van a negociar los Acuerdos Bilaterales representando a sus respectivos Estados, por lo que el conocimiento personal facilita la celebración de dichos acuerdos.

Tras efectuar un repaso histórico de la lucha contra la doble imposición internacional y una exposición sobre los diferentes modelos de Convenio existentes para combatir el

---

<sup>108</sup> DE JUAN PEÑALOSA, J.L., Modelo..., pág.18.

fenómeno anterior, y llegar a la conclusión de que la labor más fructífera realizada en la materia ha sido auspiciada por el Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E., tanto por lo que respecta a la Renta y el Patrimonio como a las Sucesiones y Donaciones, vamos a analizar, partiendo de la conclusión anterior, los ejes fundamentales y las novedades más importantes del Modelo de Convenio de 1992 en materia de Renta y de Patrimonio.

Antes de iniciar la explicación del contenido del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1992 consideramos que es necesario efectuar una serie de reflexiones sobre la problemática suscitada por la evasión fiscal internacional, uno de las cuestiones fundamentales que ha afrontado este Modelo.

## II.C. La evasión fiscal internacional :

Hemos visto que la lucha contra la evasión fiscal internacional es uno de los objetivos fundamentales del Modelo de Convenio de 1992 y, junto con el de evitar la doble imposición internacional, el de numerosos Convenios de Doble Imposición<sup>109</sup>.

El fenómeno de la evasión fiscal internacional es un fenómeno complejo del que vamos a detallar los rasgos más sobresalientes, las causas que lo originan y los mecanismos más eficaces para evitar tal fenómeno.

### II.C.1. Naturaleza de la evasión fiscal internacional :

Resulta extraordinariamente complejo dar una definición del concepto de evasión fiscal internacional que sea aceptado y válido para todos<sup>110</sup>.

---

<sup>109</sup> Voluntad que puede apreciarse con la introducción de la expresión "y prevenir la evasión fiscal" que aparece en los CDI celebrados por España con la India, Corea, Irlanda, Alemania, Australia, Brasil, Bulgaria, Canadá, Checoslovaquia, China, Estados Unidos de América, Hungría, Italia, Luxemburgo, Reino Unido, Argentina, Ecuador, Filipinas y Méjico.

<sup>110</sup> Para conocer un resumen de las diferentes definiciones dadas al término "evasión fiscal" resulta de gran interés:  
MIGUEL TACCHI, C., *La evasión tributaria, en Acciones contra el abuso y la defraudación fiscales*, pp.19-67, en Conferencia técnica del CIAT, Venecia, 1993.

LEVINE, P., *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de Conventions internationales*, París, 1988, pág.7.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE emitió por encargo del Consejo de la OCDE un Informe titulado "La evasión y el fraude fiscal internacional"<sup>111</sup> en el que se analiza la problemática de la evasión fiscal internacional. Las reflexiones contenidas en este Informe van a ser una referencia en la que se inspirará posteriormente el Comité de Asuntos Fiscales para redactar el articulado del Modelo de Convenio de 1992 y los Comentarios al mismo.

Además, advierte Levine<sup>112</sup> que como consecuencia del principio de soberanía tributaria de los Estados, la definición jurídica de la evasión fiscal internacional no puede hacerse sino mediante fuentes jurídicas de derecho internacional de origen convencional.

Sin embargo, hasta el momento no existe ningún texto jurídico-internacional que defina tal concepto.

El Comité de Asuntos Fiscales ha intentado definir qué es la "evasión fiscal" y distinguir este concepto de otros como el "fraude fiscal internacional".

El fraude fiscal es definido por el Comité de Asuntos Fiscales como "cualquier acto del contribuyente que implica una violación de la ley, cuando puede resultar probado que el

---

<sup>111</sup> OCDE, *L'évasion et la fraude fiscales internationales*, París, 1987.

<sup>112</sup> LEVINE, P., *op.cit.*, pág.9.

interesado ha actuado con el deseo deliberado de evitar el impuesto". En función de la mayor o menor gravedad de la violación de la norma tributaria, los textos legales pueden graduar la calificación de las infracciones como "muy graves", "graves" o "leves", graduación que servirá para graduar las sanciones posteriormente.

Sin embargo, no resulta tan sencillo definir qué es la evasión fiscal internacional<sup>113</sup>.

Podemos afirmar que la evasión fiscal internacional tiene su origen en la planificación fiscal internacional, la utilización de las disposiciones legales o convencionales existentes para rebajar, diferir o eliminar las cargas impositivas<sup>114</sup> que también tiene otros objetivos como son el evitar la incertidumbre en relación con la interpretación de las normas legales y la posibilidad de que dichas normas cambien en el futuro, adoptar estructuras inversoras flexibles susceptibles de reorganizarse con un coste fiscal y administrativo mínimo y facilitar la movilidad de los recursos<sup>115</sup>.

---

<sup>113</sup> LEVINE, P., Se niega en su estudio a dar una definición del fenómeno y se limita a dar una descripción del mismo.

<sup>114</sup> ALBI IBÁÑEZ, E., **Estrategias de planificación fiscal internacional: instrumentos financieros**, en **Planificación fiscal internacional en Perspectivas del Sistema Financiero**, pp.9-31, n°43, 1993.

<sup>115</sup> BRIONES FERNÁNDEZ, L., **Consecuencias fiscales en España de la planificación fiscal de las inversiones españolas en el extranjero**, en **Planificación fiscal internacional**, pp.33-67.

La planificación fiscal internacional exige diseñar la estructura inversora adaptando la misma a las instituciones privilegiadas desde el punto de vista de las normas tributarias internas y a los CDI celebrados entre el Estado donde existen las instituciones privilegiadas y los Estados en los cuales se desea efectuar la inversión. Antes de efectuar la inversión se requiere, pues, un análisis previo de las normas tributarias nacionales y convencionales. Las estructuras adoptadas están pensadas, están ideadas, con el objetivo de reducir al máximo la carga tributaria total de la inversión.

La evasión fiscal se produce, de acuerdo con el Comité de Asuntos Fiscales, cuando las estructuras obtenidas resultan "inaceptables" para las Administraciones fiscales de los Estados contratantes, cuando las estructuras adoptadas lo son, no por razones económicas válidas, sino con el único objetivo de reducir la carga tributaria, con el objetivo de acercarse lo más posible de la exoneración fiscal en los Estados en los que se actúa.

En consecuencia, creemos que la evasión fiscal internacional es un supuesto de fraude de ley a escala internacional, es decir, mediante la utilización de una pluralidad de ordenamientos jurídicos.

Hemos de advertir, sin embargo, que no todas las estructuras establecidas pueden calificarse como evasión fiscal internacional sino que pueden considerarse vías legítimas de reducción de la imposición. Es decir, que pueden producirse, también, supuestos

de "economía de opción" <sup>116</sup>, en los que no se contraría la letra legal y se procura un ahorro tributario. La economía de opción no atenta, sin embargo, contra el espíritu de la Ley<sup>117</sup>.

---

<sup>116</sup> LARRAZ, J., **Metodología aplicativa del Derecho Tributario**, Editorial Revista de Derecho Privado, 1951, 1 vol., pp.61-63.

<sup>117</sup> El Comité de Asuntos Fiscales admite la heterogeneidad de denominaciones de estos supuestos. Así, hay sistemas en que toda maniobra tendente a reducir la carga impositiva es considerada "evasión fiscal" pudiendo distinguirse entre "evasión fiscal ilegítima" que nosotros hemos considerado "fraude de ley fiscal a escala internacional" (tax evasion, en inglés, évacion fiscale illégitime, en francés) y "evasión fiscal legítima" que nosotros hemos denominado "economía de opción" (tax avoidance, en inglés, habileté fiscale, voie moins imposée, en francés).

Entre nuestra doctrina, Herrero Madariaga caracteriza la categoría de la "elusión ilícita del tributo" como el abuso de las formas jurídicas, en el que mediante una manipulación del presupuesto de hecho de una norma tributaria se consigue eludir total o parcialmente el pago del tributo, en cuanto que con esta manipulación del negocio jurídico se evita el nacimiento de la obligación tributaria, o se provoca el nacimiento de otra distinta y de menor cuantía, o bien el sujeto pasivo intenta acogerse a los beneficios que le brinda una norma de exención o de bonificación. Para el autor, la elusión ilícita del tributo puede llevarse a cabo no sólo mediante otros mecanismos como la simulación en el negocio jurídico.

HERRERO MADARIAGA, J., **El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos**, Civitas REDF, n°10/1976, pp.322-324.

Para otros autores, como Rosembuj, "la elusión es un concepto comprensivo del fraude a la ley y el abuso de formas jurídicas, es el género de todos los comportamientos acciones dirigidas a crear situaciones de ventaja patrimonial para los particulares, asentadas en la imperfección de los actos, hechos o negocios que se preconstituyen, con el único propósito y móvil de la finalidad fiscal" .

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., **El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario**, pág.82, Marcial Pons, Madrid, 1994.

Nosotros hemos preferido emplear la expresión "evasión fiscal internacional" en lugar de "elusión ilícita del tributo" ya que la primera expresión es utilizada en el Informe del Comité de Asuntos Fiscales, en los Comentarios al Modelo de Convenio de 1992 y en las denominaciones de numerosos CDI celebrados por España.

En el seno del Instituto de Estudios Fiscales se efectuó un Seminario sobre la materia que nos ocupa que se tituló "Seminario

A continuación analizaremos la estructura de la evasión fiscal internacional para demostrar que puede identificarse con el fraude a la ley fiscal internacional. Posteriormente, examinaremos el mecanismo general de desarrollo de la evasión fiscal internacional, de las razones para combatir dicho fenómeno y, finalmente, los mecanismos que aparecen recogidos en los Modelos de Convenio para combatir la evasión fiscal internacional.

### II.C.2. Estructura de la evasión fiscal internacional :

Antes de definir la estructura de la evasión fiscal internacional, efectuaremos un somero análisis del fraude de ley fiscal en la Teoría general del Derecho y del fraude de ley en materia tributaria.

#### II.C.2.a) Fraude de ley en la Teoría general del Derecho :

En la ya clásica definición de de Castro se define el fraude fiscal como "uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y al o a los que se han amparado

---

sobre Elusión Fiscal internacional", Cuadernos de Formación nº12-14. Sin embargo, a pesar de utilizar este título, en el texto se utilizaban de forma indistinta las expresiones "evasión fiscal" y "elusión fiscal".

en otras normas con distinta finalidad" <sup>118</sup>.

El fraude de ley se caracteriza porque el sujeto o destinatario de la norma, sin adoptar formalmente una conducta contraria a lo dispuesto por aquélla, trata de burlar o de frustrar su finalidad, obteniendo por una vía indirecta un resultado contrario o distinto a lo ordenado <sup>119</sup>.

Para llevar a cabo el fraude de ley se realizan uno o varios actos amparados en una ley dictada con una finalidad diferente a aquélla que los actos pretenden ("ley de cobertura") y se obtiene un resultado contrario al de la ley soslayada ("ley defraudada").

#### II.C.2.b) El fraude de ley en el Derecho tributario :

En el ámbito tributario también existe el fraude a la ley tributaria cuando para obtener unos determinados objetivos económicos o materiales, en lugar de utilizar los medios jurídicos normales que acarrearían el nacimiento de la obligación y de la deuda tributarias, se utilizan otros medios jurídicos, que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que, o no están gravados o lo están en medida más

---

<sup>118</sup> DE CASTRO, F., **Derecho civil de España**, vol.I, tercera edición, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, pág.607.

<sup>119</sup> DIEZ PICAZO, L., y GULLÓN, R., **Sistema de Derecho civil**, Volumen I, 8ª edición, 1992, Madrid, pág.199.

reducida que los medios jurídicos usuales <sup>120</sup>.

Pérez de Ayala detalla cuáles son las características del fraude de ley en materia tributaria <sup>121</sup>:

1º. Adopción de una forma jurídica o la realización de un negocio jurídico regulado, sancionado y reconocido por el Derecho Positivo.

---

<sup>120</sup> PALAO TABOADA, C., *El fraude a la ley en Derecho tributario*, RDFHP, nº63, mayo-junio, pp.677-695, pág.678.

Existe abundante bibliografía española sobre la cuestión, entre ellos:

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, Ed.Tecnos, 2ª edición, Madrid, 1970, pp.115 y siguientes.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1990, 12ª edición, pp.626-631.

LARRAZ, J., *op.cit.*, Madrid, 1952, pp.58-64.

ARIAS CAÑETE, M., *Fraude de ley y Economía de opción*, en *Estudios de Derecho Tributario*, Madrid, 1979, pp.503-537.

ORTIZ CALZADILLA, R.S., *En torno al fraude de ley en materia tributaria*, *Crónica Tributaria*, nº39/1981, pp.127-133.

MIRANDA PAN, M., *El fraude a la ley tributaria y la legislación española*, RDFHP, nº128, Marzo-abril, 1977.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *op.cit.*

ROZAS VALDÉS, J.A., *El Derecho Tributario ante el fraude de ley*, RDFHP, nº223, pp.69-113

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *El fraude de ley en materia tributaria*, Salamanca, 1993.

SOLS LUCÍA, A., *El fraude a la ley*, Barcelona, 1989.

<sup>121</sup> PEREZ DE AYALA, J.L., *Las ficciones en el Derecho tributario*, pp.149-150, EDERSA.

2°. Utilización de esa forma jurídica o realización del negocio jurídico con fines o contenido diversos de los que legislativamente le son típicos y se deducen de su configuración, regulación o sanción por el propio Derecho objetivo.

3°. Intencionalidad fraudulenta del comportamiento cuya motivación es el propósito de eludir un precepto legal.

4°. El precepto legal defraudado ha de ser una norma de Derecho Tributario material.

5°. El resultado económico, efectivamente obtenido o buscado por los sujetos que realizan el comportamiento en fraude, coincide con el que objetivamente es típico o normal de los hechos o contratos tipificados como hechos imposables en una norma fiscal.

6°. La norma defraudada queda sin aplicación al supuesto fraudulento.

7°. Esta inaplicación del precepto fiscal defraudado va contra su auténtico espíritu y contra los fines del ordenamiento jurídico positivo.

Creemos que aunque la evasión fiscal internacional guarda una estrecha relación con el fraude de ley tributario, sin embargo, existe una notable peculiaridad respecto a este último. Esta diferencia estriba en el hecho de que la evasión fiscal

internacional necesita la presencia de una pluralidad de ordenamientos jurídicos positivos diferentes. Estaremos, al menos, en presencia de dos soberanías tributarias diferentes que van a relacionarse a través de un Tratado Internacional, de un Convenio de Doble Imposición que pasará a formar parte de los Ordenamientos positivos de los dos Estados que han celebrado dicho CDI.

Los sujetos defraudadores parten del examen, del análisis, de la comparación de, al menos, dos ordenamientos positivos tributarios que, a pesar de ser propios de Estados con niveles de desarrollo diferentes, pueden contener regímenes de gravamen muy diferentes. Se van a realizar las maniobras necesarias para entrar dentro del ámbito de aplicación de las normas de Derecho positivo más favorables aunque sean normas que pertenezcan al ordenamiento jurídico de otros Estados. Así, las normas de cobertura empleadas por los agentes económicos residentes de un Estado van a ser normas de Derecho tributario de otro Estado.

Si para entrar dentro del ámbito de aplicación del Derecho tributario de otro Estado es necesario desplazar la residencia de sociedades o entidades jurídicas o crear nuevas entidades para reducir la carga impositiva, se producirá tal desplazamiento de la residencia o tal creación de nuevas entidades.

Es necesario destacar que algunos Estados establecen en su propio Derecho interno un régimen tributario de carácter especialmente atractivo para determinadas entidades jurídicas

aptas para la gestión y administración de inversiones en otros Estados. De esta manera se atraen capitales provenientes de otros Estados y se incita la aparición de mecanismos de evasión fiscal.

Un ejemplo nos permitirá comprender cómo funcionan estos mecanismos de evasión fiscal. Imaginemos que existe un Estado A que no tiene un trato especialmente atractivo fiscalmente para los grupos de sociedades (al establecer una retención sobre los dividendos pagados por las filiales a sus sociedades matrices e incluir dichos dividendos de forma íntegra en la base imponible de la sociedad matriz sin dejarlas exentas de gravamen ni deducir el impuesto soportado por la filial) y que ha celebrado un CDI con otro Estado, el Estado B en el que la retención practicada en la fuente sobre dividendos es más baja que la practicada a efectos internos en el Estado B. El Estado B se caracteriza por prever un régimen tributario muy favorable para las sociedades cuyo objeto es la gestión y administración de otras sociedades (exención de gravamen de los dividendos recibidos por las filiales, exención de gravamen de las plusvalías generadas por la transmisión de participaciones en el capital de diversas sociedades tras un corto período de tiempo de posesión, ausencia de retención por los dividendos pagados por dichas sociedades). En este supuesto los grupos de sociedades residentes del Estado A sentirán la tentación de trasladar la residencia de la sociedad matriz al Estado B y de esta manera el conjunto del grupo económico verá como el trato fiscal mejora:

-los dividendos abonados por la sociedad filial a la

sociedad matriz gozarán, gracias a las cláusulas del articulado del CDI de una retención en la fuente inferior a la retención practicada en el interior del Estado A;

-los dividendos abonados por las sociedades filiales en el Estado A estarán exentos de gravamen en el seno de la sociedad matriz en el Estado B;

-las plusvalías generadas por la transmisión de la participación en el capital de la sociedad filial estarán exentas de gravamen en el Estado B, transcurrido un cierto período de posesión y, por lo tanto, la sociedad matriz no tributará por ellas.

La sociedad matriz que ha trasladado su residencia al Estado B verá reducida su carga tributaria y podrá destinar una mayor cantidad de dinero a realizar inversiones o distribuir más beneficios.

En este ejemplo, hemos visto cómo para evitar la aplicación de las normas internas del Estado A en materia de tributación de grupos de sociedades (ordenamiento defraudado) se emplean las normas propias de otro Ordenamiento tributario y no del mismo Ordenamiento como ordenamiento de cobertura. El resultado material es el mismo que el que se hubiera obtenido de aplicar las normas defraudadas: administración y gestión de las filiales desde la sociedad matriz (ahora residente en el Estado B) y obtención de fondos para continuar realizando inversiones. Pero

el coste fiscal sería menor al reducirse la retención practicada en la fuente sobre los dividendos satisfechos por las filiales, exención de gravamen de estos dividendos en el seno de la matriz (situada en el Estado B) y exención de gravamen de las plusvalías por la transmisión de las participaciones en el capital de la filial (en el Estado B).

De forma general, podemos afirmar que la evasión fiscal internacional mantiene la estructura del fraude de ley aunque partiendo de la base de que nos encontramos ante dos Ordenamientos jurídicos interrelacionados por un Convenio de Doble Imposición.

Las normas de cobertura y las normas defraudadas no se encuentran incluidas dentro del mismo Ordenamiento jurídico.

En resumen, podemos destacar como elementos básicos de la evasión fiscal internacional los siguientes :

1º. Todo el mecanismo de evasión fiscal internacional está dotado del ropaje, de la apariencia de la legalidad. Apariencia de legalidad que se adquiere mediante la adopción de una forma jurídica privilegiada por el ordenamiento jurídico de un Estado al que no se está sometido originariamente. Se adoptan las formas jurídicas propias de otros Estados diferentes a aquél en el que originariamente están situados los sujetos pasivos que realizan las maniobras fraudulentas. Hay un desplazamiento del supuesto de hecho para hallarse dentro de normas de cobertura propias de

otros Derechos positivos. Los negocios jurídicos a través de los cuales se desarrolla la gestión y la dirección de las empresas a escala internacional se adaptan a las normas de Derecho Internacional público.

La forma jurídica adoptada para encuadrar la gestión y dirección de la empresa es propia de un Ordenamiento tributario diferente de aquél en el que, inicialmente, se hallaban integrados los sujetos defraudadores.

2º. Se utilizan figuras jurídicas que reciben un tratamiento especial desde el punto de vista fiscal en un Estado pero que desde el punto de vista del Derecho privado son similares en los dos Estados que se encuentran en un mismo nivel de desarrollo económico.

3º. Los sujetos defraudadores con la búsqueda, el estudio y el montaje de la operación, que afecta a dos Estados, buscan eludir la aplicación del ordenamiento tributario de un Estado que no es suficientemente atractivo y buscan la aplicación de un ordenamiento tributario más atractivo.

4º. Los preceptos legales defraudados, las normas defraudadas, son las normas tributarias de Derecho material y de Derecho formal del Estado en el que originariamente desarrollaban su actividad económica los sujetos pasivos defraudadores. Se busca la aplicación de normas tributarias materiales y formales propias de otro Estado. El nexo de unión entre los dos

Ordenamientos es el CDI celebrado entre los dos Estados.

5°. El resultado económico, efectivamente obtenido o buscado por los sujetos defraudadores, objetivamente, es típico de un hecho imponible contenido en una norma fiscal. El resultado económico es la obtención de beneficios, este resultado está contemplado como hecho imponible de impuestos sobre la renta y el patrimonio en los sistemas impositivos propios de todos los Estados, también del Ordenamiento tributario del Estado que se ha querido eludir.

6°. La norma defraudada queda sin aplicar al haber tenido éxito las maniobras destinadas a conseguir que los agentes económicos que obtengan rendimientos salgan del ámbito de aplicación de la misma.

7°. La inaplicación de la normativa fiscal interna de un Estado pese a la existencia de una vinculación entre éste y el origen de las rentas y el lugar de actuación de los agentes económicos viola los derechos legítimos del Estado de gravar las rentas que se producen dentro de su territorio.

Acabamos de ver cómo la evasión fiscal internacional significa el abuso de las formas jurídicas, no para fines distintos de aquéllos para los cuales fueron previstos por la Ley sino para salir del ámbito de aplicación de una determinada soberanía tributaria y actuar con sometimiento a otra soberanía tributaria. Dichas soberanías tributarias se encuentran unidas

por mediación de un CDI. Los agentes económicos adoptan formas jurídicas privilegiadas por soberanías tributarias diferentes de la soberanía tributaria en la que originariamente actuaban los agentes económicos. La evasión fiscal internacional supone, pues, un cambio en el ordenamiento jurídico aplicable a una determinada relación social en lugar de un cambio de norma.

El objetivo de evasión fiscal internacional no es otro que reducir al máximo posible el gravamen aplicable buscando la sujeción en aquel de los dos Estados en que resulte más favorable. Este objetivo va más allá de los objetivos de los CDI (que no son otra cosa que impedir que se produzca una sobreimposición de las personas físicas o jurídicas que actúan sometidas a dos soberanías tributarias para igualar el trato con aquellas personas que actúan sometidas únicamente a una sola soberanía tributaria).

Analizaremos a continuación el mecanismo básico de actuación de la evasión fiscal internacional y las razones de lucha contra dicho fenómeno.

#### **I.C.2.c) Mecanismo básico de funcionamiento de la evasión fiscal internacional :**

El fenómeno de la evasión fiscal internacional es un fenómeno relativamente reciente producto del fuerte aumento de la presión fiscal en los Estados desarrollados desde el final de

la Segunda Guerra Mundial y del desarrollo de las relaciones económicas en el plano internacional<sup>122</sup> que puede describirse en sus líneas básicas de acuerdo con la forma que sigue.

Al ser un reflejo de la voluntad de aminorar el impuesto al que los capitales o rentas estarían normalmente sujetos, la evasión fiscal internacional se manifiesta por los movimientos de capitales desde un Estado de elevado nivel de presión fiscal hacia un Estado de bajo nivel de presión fiscal o "paraíso fiscal", con la intención de que allí permanezcan o que sean transferidos posteriormente.

Los Estados de elevado nivel de presión fiscal, lógicamente, carecen de interés en celebrar CDI con los Estados de bajo nivel de imposición ya que sería una forma de incentivar la salida de capitales y la aparición de mecanismos de evasión en los Estados de baja presión fiscal.

Por esta razón es necesaria la existencia de un intermediario, de una entidad jurídica con capacidad de actuación en la esfera internacional situada en un Estado tercero. Estas entidades jurídicas intermedias constituyen lugares de paso obligatorio para los capitales que se dirigen desde un Estado con elevado nivel de presión fiscal o un Estado con un bajo nivel de presión fiscal.

---

<sup>122</sup> LEVINE, P., op,cit., pág.28.

Las entidades jurídicas internacionales (sociedades holding, sociedades de inversión) gozan en el Estado de residencia de las mismas de un régimen fiscal atractivo (exención de gravamen de los dividendos provenientes de las filiales, exención de gravamen de las plusvalías generadas por la transmisión de participaciones en el capital de las filiales, ausencia de retención sobre los dividendos repartidos por dichas filiales...) para atraer la canalización de las inversiones a través de las mismas. El Estado que diseñó ese régimen privilegiado, que es normalmente un Estado de alto nivel de presión fiscal, adoptó dicho régimen particular como medida para atraer los capitales de otros Estados.

Para la efectividad de estas medidas es necesario que el Estado que ha diseñado el régimen fiscal particular haya celebrado numerosos CDI tanto con Estados de elevado nivel de presión fiscal como con algún Estado de baja presión fiscal con el cual exista algún tipo de relación histórica (antigua colonia...).

De esta manera la imposición en el Estado de origen quedará limitada en la fuente por efectos del CDI entre el Estado de la fuente y el Estado intermedio, la imposición será baja para las rentas provenientes de otros Estados en el Estado intermedio (de acuerdo con el régimen particular previsto) y al pasar del Estado intermedio al Estado de baja tributación la retención será baja en virtud del CDI entre estos dos Estados.

Por supuesto, la tributación será prácticamente inexistente

en el Estado de baja tributación.

Las características propias de los paraísos fiscales o Estado de baja tributación son<sup>123</sup> :

1º. Ausencia o bajo nivel impositivo sobre las rentas, el capital y las transacciones. El bajo nivel impositivo puede darse al eximir de gravamen las rentas que provienen de otros Estados que no son "el paraíso fiscal", al gravarse todas las rentas a un tipo muy bajo o al concederse exenciones muy amplias para tipos particulares de rentas.

2º. Con carácter general los paraísos fiscales conceden una gran importancia al secreto de las operaciones efectuadas por las personas que operan sobre su territorio o por intermediación del mismo.

3º. En algunos paraísos fiscales existe un doble régimen de control de cambios, uno destinado a los residentes y el otro a los no residentes. Las reglas destinadas a los no residentes son

---

<sup>123</sup> Para conocer las características detalladas de cada uno de los diferentes paraísos fiscales resulta de gran interés, entre otros:

BEAUCHAMP, A., *Guide Mondial des Paradis Fiscaux*, Bernard Grasset, 1987.

SANTACANA, J., *El mundo de los paraísos fiscales*, Ed. Eurosystem, Barcelona, 1991.

CARRASCO REIJA, L. y J., *Planificación fiscal internacional*, Centro de Estudios Financieros, 1993.

El RD 1841/1991 contiene la relación de países y territorios calificados de paraíso fiscal por el Ministerio de Economía y Hacienda español.

más favorables como medida de incitación a utilizar los paraísos fiscales para desarrollar la actividad económica desde los mismos.

4°. Los paraísos fiscales suelen conceder una gran importancia a la actividad bancaria residente y no residente. Las actividades bancarias no residentes gozan, generalmente, de un régimen "off shore" por el cual no se exigen reservas obligatorias y se benefician de un régimen fiscal más favorable.

5°. Los paraísos fiscales carecen, en su mayoría de CDI. Sin embargo, algunos gozan de CDI con los Estados con los que guardan una relación histórica y que sirven de intermediarios para la canalización de inversiones. No existen cláusulas de intercambio de información en los CDI celebrados por los paraísos fiscales o contienen cláusulas de intercambio de información muy limitadas.

6°. En los paraísos fiscales la legislación mercantil y social son muy flexibles.

Los paraísos fiscales presentan toda una serie de incentivos (fiscales, administrativos, bancarios) para atraer las inversiones provenientes de otros Estados aunque no presentan únicamente ventajas ya que el nivel de desarrollo de los mismos no es, por lo general, muy elevado y pueden surgir tensiones

sociales y políticas en los mismos <sup>124</sup>.

Los esquemas de evasión fiscal se dirigen, especialmente, al empleo de los CDI y de la normativa interna para trasladar, de la forma menos gravada, las rentas provenientes de un Estado desarrollado de alto nivel de presión fiscal a un paraíso fiscal, Estado de baja tributación vía un Estado intermediario desarrollado con una amplia red de CDI.

#### I.C.2.d. Razones para la lucha contra la evasión fiscal internacional :

Son numerosas las razones que justifican la lucha contra la evasión fiscal internacional. Algunas de estas razones son de origen internacional y otras son de origen interno.

##### 1) Razones de origen internacional :

Desde el punto de vista internacional debe combatirse la evasión fiscal internacional ya que este fenómeno permite transferencias de riqueza injustificadas y no controladas.

La misma es contraria a los objetivos de redistribución de la riqueza mundial proclamados por las más diversas Organizaciones internacionales. Permite el enriquecimiento de Estados de forma injusta en detrimento del capital invertido y

---

<sup>124</sup> OCDE, L'évasion et..., pp.20-30.

el trabajo efectuado en otros Estados.

Finalmente, el amparo que hacen algunos Estados de estas maniobras vulnera las reglas de buena conducta en las relaciones mutuas entre Estados <sup>125</sup>.

## 2) Razones de origen interno :

La evasión fiscal internacional tiene efectos importantes también a nivel del Estado del que es residente el beneficiario de la misma. El fenómeno atenta contra la Justicia tributaria y la solidaridad nacional.

Se produce un falseamiento de la competencia entre los agentes económicos ya que aquellos que actúan de buena fe habrán de repercutir en los precios los impuestos pagados. El problema se hace especialmente grave si se tiene en cuenta que las pérdidas de ingresos presupuestarios originados por la evasión fiscal internacional habrán de cubrirse, en último término, por el aumento de la carga tributaria que debe soportar por el contribuyente honesto o, simplemente, el contribuyente que no desenvuelve su actividad en un plano internacional<sup>126</sup>.

Una vez examinado el concepto de evasión fiscal

---

<sup>125</sup> LEVINE, P., op.cit., pág,98.

<sup>126</sup> FERNÁNDEZ PÉREZ, J.R., **Medidas y disposiciones contra la elusión fiscal internacional a través de sociedades base y de sociedades instrumentales**, Cuadernos de formación, Inspección de tributos, n°14, 1990.

internacional y los efectos perniciosos de la misma, cabe explicar cuáles son los medios posibles de lucha contra la evasión fiscal internacional y aquéllos que han sido adoptados por el Modelo de Convenio de 1992.

### **II.C.3. Reacciones ante el fraude de ley tributario :**

El fraude a la ley tributaria, la evasión fiscal internacional, constituye un no pago ilegal de los tributos, es decir, un no pago contrario a lo que la norma quiere <sup>127</sup>. Por esta razón, los distintos ordenamientos jurídicos reaccionan contra el fenómeno de la evasión fiscal internacional que tiene las graves consecuencias que hemos explicado anteriormente.

Veremos, ahora, las reacciones posibles ante el fraude de ley tributario contenidas en nuestro derecho comparándolas después con las medidas adoptadas por el Comité de Asuntos Fiscales en el Modelo de Convenio de 1992.

#### **II.C.3.a) Medidas destinadas a luchar contra el fraude de ley tributario en el Derecho tributario español :**

Existen diversas reacciones posibles: expediente de declaración de fraude de ley, delimitación de hechos imposables suplementarios o complementarios y utilización de la realidad

---

<sup>127</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., op.cit., pág.626.

económica para delimitar el hecho imponible.

**1) El expediente de declaración de fraude de ley :**

El artículo 24.1 de la L.G.T., modificado a través de la Ley 25/1995, de 20 de julio,<sup>128</sup> contempla como medio de lucha contra el fraude a la ley tributaria, la incoación de un procedimiento especial destinado a declarar la existencia del fraude a la ley tributaria. De acuerdo con Eseverri<sup>129</sup>, la forma de combatir el fraude de ley, como sucedía en la primera redacción del art.24, es a través de la analogía entendido el término en su significado de interpretación extensiva. El fraude de ley se manifiesta cuando existe el propósito de eludir el pago del tributo amparándose en normas de cobertura que producen un resultado equivalente al diseñado en la norma defraudada. En la nueva versión del artículo 24, en su apartado 2, sanciona la respuesta que merecen los actos realizados en fraude de ley ordenando la

---

<sup>128</sup> 1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.

<sup>129</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E., **La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de Julio**, Cedecs, 1995, pp.25-39.

aplicación de la norma defraudada sin que, por lo demás, se produzca el nacimiento de las ventajas fiscales que pretendieran alcanzarse a través de la norma de cobertura. Finalmente, el apartado 3, recuerda que en el expediente especial de fraude de ley las liquidaciones correspondientes a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo se llevarán a cabo conforme a la norma eludida, exigiéndose intereses de demora, sin que proceda la imposición de las sanciones que hubieran podido corresponder por la utilización de una norma de cobertura para eludir otra.

Desde el punto de vista procesal, tal y como sucediera con la anterior redacción del artículo 24, los actos ejecutados en fraude de ley deben documentarse a través de un expediente especial que declare la existencia de fraude y en el que se dé la audiencia al interesado.

De acuerdo con Eseverri<sup>130</sup> es necesaria la promulgación de la oportuna disposición reglamentaria a través de la cual queden ordenadas las actuaciones que integren el procedimiento (notificación al interesado, plazo para la interposición de alegaciones, órgano competente que debe entender de ellas y dictar la oportuna resolución, continuación del procedimiento de liquidación, etc.). Es necesaria la instrucción de un procedimiento "ad hoc" en el que quede constancia y descripción de los actos ejecutados en fraude de ley y, por lo tanto, de cuál

---

<sup>130</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E., op.cit., pp.35-36.

ha sido la norma defraudada, cuál la norma de cobertura y los efectos jurídico-tributarios que se han derivado de la aplicación de ésta y los que se desprenderían del mandato de la norma defraudada con el fin de acreditar que ambos efectos son "equivalentes" como se señala en la vigente redacción del artículo 24.1 LGT, resultado equivalente que no quiere decir identidad en el resultado, evidentemente.

2) Delimitación de hechos imponibles suplementarios y utilización de la realidad económica para delimitar el hecho imponible :

Palao<sup>131</sup> explica otros mecanismos técnicos empleados por el legislador para la condena del fraude de ley tributaria en derecho interno.

Puesto que el fraude a la ley tributaria se aprovecha de los resquicios que deja abiertos la legislación tributaria al configurar los hechos imponibles, es lógico que el legislador haya intentado poner coto a estos procedimientos defraudatorios cegando estas vías de escape.

Algunas de estas vías son la inclusión dentro del hecho imponible no sólo las formas típicas jurídicas o económicas en que se muestra con mayor claridad la capacidad económica de la

---

<sup>131</sup> PALAO TABOADA, C., op.cit., pág.686.

persona que los realiza sino también de las nuevas formas jurídicas o económicas que van apareciendo en la práctica con el objetivo de evitar la aplicación del hecho imponible ya definido. Estos presupuestos que se añaden son denominados "supletorios" o "suplementarios" <sup>132</sup>.

También puede ser una posible vía para cercenar el fraude a la ley tributaria la configuración de los hechos imponibles que revelan una cierta capacidad económica no a través de las formas jurídicas que normalmente reflejan la capacidad económica que se quiere gravar sino llegando al substrato económico, material de la misma. De esta manera cualquiera que sea la forma jurídica adoptada, ésta estará comprendida dentro del hecho imponible y dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria <sup>133</sup>.

A continuación vamos a ver cuáles son los mecanismos escogidos por el Comité de Asuntos Fiscales para evitar la evasión fiscal internacional.

---

<sup>132</sup> En el art.11, por ejemplo, del R.D. 1629/1991 que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aparece una enumeración de supuestos "supletorios" de negocios jurídicos gratuitos e "inter-vivos" que incluye, entre otros, la condonación de deudas, total o parcial, realizada con ánimo de lucro; la renuncia de derechos a favor de persona determinada; la asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación.

ARIAS VELASCO, J. y RODRÍGUEZ ROJO, L., **Manual del impuesto sobre sucesiones y donaciones**, pp.34-35, Generalitat de Catalunya, 1992.

<sup>133</sup> En el art.5.1 de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para definir el hecho imponible se utiliza el substrato económico: "Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el sujeto pasivo".

### II.D.3.b) Mecanismos para evitar la evasión fiscal internacional en los Modelos de Convenio de la OCDE

Una vez examinados los diferentes mecanismos existentes para impedir que se produzca el fraude de ley tributario, estudiaremos los diferentes mecanismos jurídicos empleados para evitar la evasión fiscal internacional contenidos en el Modelo de Convenio de 1992.

Los mecanismos contenidos en los Modelos de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional se caracterizan por su diversidad ya que incluyen tanto cláusulas de intercambio de información como definiciones amplias de las rentas e introducción de normas exclusivamente destinadas a evitar mecanismos de evasión ya existentes. No se introduce, sin embargo, ningún mecanismo para que las Administraciones fiscales declaren unilateralmente la existencia de evasión fiscal internacional.

#### 1) Imposibilidad de declarar unilateralmente la evasión fiscal internacional :

De acuerdo con el R.D. 1919/1979<sup>134</sup> el procedimiento para deducir si ha existido fraude fiscal era competencia de la Administración mediante una instrucción efectuada por miembros

---

<sup>134</sup> Derogado por la Disposición Derogatoria Única del RD 803/1993, de 28 de mayo, por le que se modifican determinados procedimientos tributarios.

del Cuerpo de Inspección y resolución del Director General o del Subsecretario de Hacienda con trámite de alegaciones para los afectados.

Por el contrario, no se ha introducido ningún procedimiento para declarar la evasión fiscal por las Administraciones fiscales de los Estados Contratantes, ya que tal posibilidad plantearía una serie de dificultades insuperables.

El motivo básico por el cual no sería posible incluir un procedimiento destinado a declarar la evasión fiscal estriba en que en el caso de los Modelos de Convenio de la OCDE no nos hallamos ante un solo ordenamiento jurídico, como sucede en el fraude fiscal interno sino que nos hallamos ante dos Estados soberanos. Ambos Estados soberanos están dotados de soberanía fiscal, dotados de ordenamientos jurídicos diferentes y esto impide que, unilateralmente, la Administración tributaria de un Estado pueda decidir sobre la existencia de evasión fiscal apoyándose en la legislación interna de otro Estado.

En efecto, ningún Estado celebraría un CDI en el que autorizase a la Administración fiscal del otro Estado a declarar que ha existido evasión fiscal internacional como consecuencia de la aplicación de las normas internas del primer Estado. Autorizar el control de las normas internas por un órgano de la Administración fiscal de otro Estado no resultaría admisible por ningún Estado.

El problema sería el mismo aunque se tratase de un árbitro independiente o de un tribunal colegiado formado por representantes de las Administraciones fiscales de los dos Estados.

En el primer caso, ¿qué legitimidad tendría un tercero para enjuiciar la utilización que hacen los particulares de la legislación de un Estado? Se violaría, además, el principio democrático al estar la decisión de un tercero por encima de la labor legislativa efectuada por los legítimos representantes del pueblo que deciden incluir una serie de medidas fiscales incentivadoras de la inversión extranjera.

En el segundo caso, no creemos que los representantes de la Administración tributaria de un Estado estén dispuestos a declarar que las normas internas de su propio Estado han sido creadas con la finalidad de fomentar la evasión fiscal internacional y reducir la recaudación tributaria de los demás Estados.

Por otro lado, la seguridad jurídica de las personas físicas o jurídicas correría grave peligro al depender de la decisión unilateral de una Administración tributaria la legitimidad o no de la estructura inversora desarrollada. ¿Qué garantías existen de que actividades legítimas no sean consideradas como evasivas? ¿Qué plazo existirá para declarar el carácter evasivo de las actividades? La introducción de un mecanismo de declaración de la evasión fiscal internacional generaría una gran inseguridad

jurídica que se traduciría en una desincentivación de la inversión en otros Estados.

Finalmente, ¿qué pasaría en el caso de declararse el carácter evasivo de una estructura empresarial?, ¿qué ley sería aplicable, la ley del Estado que declare la evasión o la normativa del otro Estado que tiene carácter privilegiado? ¿Sería sancionable la conducta evasiva?

En conclusión, no nos parece viable que exista una cláusula en el Modelo de Convenio de la OCDE que contemple la posibilidad de que la Administración tributaria de uno de los Estados contratantes pueda declarar de forma unilateral la existencia de un supuesto de evasión fiscal internacional amparada en la normativa interna del otro Estado.

## 2) El intercambio de información entre Estados :

Un requisito indispensable para la correcta aplicación de los CDI es la existencia de un canal de comunicación entre las Administraciones fiscales de los Estados.

Los Estados contratantes tienen un interés creciente en proceder a intercambios de información que permitan aplicar no sólo las reglas del Convenio específico, sino la legislación interna <sup>135</sup>.

---

<sup>135</sup> DE LA VILLA GIL, J.M., **El intercambio de información: aspectos generales. Su impacto en la Administración tributaria**, en **Estudios de Doble Imposición**, pp.317-339, Madrid, I.E.F.,

Así, el art.26 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 (idéntico a los Modelos anteriores) ha establecido la obligación del intercambio de informaciones para la correcta aplicación de los CDI. Analizaremos este precepto más adelante.

### 3) Introducción de elementos supletorios y elementos económicos en el hecho imponible en el articulado del Modelo de Convenio de la OCDE :

Hemos visto anteriormente que dentro del articulado del Modelo de Convenio de 1992 (y de los anteriores) existen unas definiciones de términos necesarios para la aplicación correcta de los Convenios que lleguen a celebrarse.

Estas definiciones han sido utilizadas, mediante la introducción de elementos supletorios y elementos económicos en las mismas como mecanismos destinados a impedir la evasión fiscal internacional.

Junto a los actos o negocios típicos para configurar una renta, se han introducido, en la definición, otros actos o negocios con el objetivo de que no se planteen dudas interpretativas y no se utilicen formas atípicas de configuración de una renta para excluir a la misma de gravamen en el Estado de origen, generalmente.

Esta técnica es utilizada en las definiciones de las rentas del capital mobiliario e inmobiliario. La utilización de esta técnica en el caso de las rentas del capital mobiliario (dividendos, intereses y cánones) se justifica porque el Estado de la fuente de las mismas tiene un derecho de gravamen en la fuente de esas rentas (en el caso de los cánones tal derecho no está contemplado en el articulado propuesto por el Modelo de Convenio sino que está contemplado por la práctica de los Estados) y se quiere evitar el empleo de figuras jurídicas anormales para escapar a la retención.

En el caso de las rentas inmobiliarias se incluye dentro de la definición (número 2 del art.6 del Modelo) una amplia gama de supuestos ya que estas rentas pueden quedar sometidas a gravamen en el Estado de situación de los bienes inmuebles que han generado tales rentas.

Además de añadir supuestos supletorios para completar algunas definiciones de rentas, en alguna ocasión, se ha utilizado la técnica, por parte del Comité de Asuntos Fiscales, de remitirse al substrato económico de una renta como cláusula final que englobaría cualquier nueva figura que pudiera aparecer, como consecuencia de la imaginación de los defraudadores potenciales.

Se parte de la base económica, de la realidad económica, para evitar que a través de la manipulación de los ropajes jurídicos se eluda la retención en la fuente sobre dividendos.

Los mecanismos que acabamos de analizar para luchar contra la evasión fiscal internacional son válidos para ese propósito, sobre todo, la técnica de la definición del substrato económico.

La eficacia de la medida será muy superior si se incluye en todos los CDI celebrados por un Estado y no únicamente en los celebrados con posterioridad ya que sino la divergencia de definiciones entre CDI será una fuente de creación de mecanismos evasivos.

Además el ámbito de estos mecanismos se centra en la definición de las rentas de capital ya que resultaría muy difícil poder aplicar estos métodos a otras categorías de rentas.

#### **4) Medidas adoptadas especialmente para luchar contra la evasión fiscal internacional :**

Tras la publicación del Proyecto de Convenio de 1963 y la celebración de los primeros CDI inspirados en el mismo, el Comité de Asuntos Fiscales pudo comprobar como habían surgido mecanismos artificiales que no correspondían a actividades económicas legítimas. Estas estructuras se crearon con el objetivo no de evitar que se produjera la doble imposición sino de que mediante una hábil combinación de los CDI celebrados entre los Estados y la normativa interna de uno de ellos, se consiguiera una exoneración total de gravamen.

Para evitar que se produjeran ciertas prácticas consideradas como "inaceptables" el Modelo de Convenio de 1977, hemos visto, adoptó una serie de medidas. El último avance en esta línea ha sido Modelo de Convenio de 1992 que está esencialmente preocupado por evitar la evasión fiscal internacional, sin embargo, tal preocupación no se traduce en una modificación substancial del articulado, que ha cambiado muy poco, sino en las numerosas modificaciones de los Comentarios que se han producido respecto a los contenidos en el Modelo de Convenio de 1977.

A lo largo de nuestro trabajo vamos a realizar el examen del contenido y estructura del Modelo de Convenio prestando una atención especial respecto a las novedades contenidas tanto en el articulado como en los Comentarios al mismo. El análisis debe guiarse por unos ejes fundamentales como son las medidas adoptadas para luchar contra la evasión fiscal en el Convenio de 1992, especialmente en los Comentarios, el tratamiento de las diferentes categorías de rentas y, finalmente, la nueva regulación de la no discriminación. Haremos una comparación detenida, también, entre el contenido del Modelo de Convenio de 1992 y los Convenios de Doble Imposición sobre Renta y Patrimonio celebrados por España.

### CAPÍTULO III. AMBITO DE APLICACION Y DEFINICIONES GENERALES EN EL MODELO DE CONVENIO DE 1992

El Modelo de Convenio sobre la renta y el patrimonio publicado por la O.C.D.E. en 1992 conserva la misma estructura que había sido creada por el Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. para el Proyecto de Convenio de 1963 y mantenida por el Modelo de Convenio de 1977. A la misma se han ajustado la gran mayoría de Estados en el momento de celebrar Convenios de Doble Imposición (CDI) de carácter bilateral.

Cada uno de estos Modelos puede dividirse en dos grandes partes: una primera parte que contiene el articulado propiamente dicho del Modelo, de 30 artículos, y una segunda parte que recoge los Comentarios efectuados a cada uno de los artículos y las Reservas efectuadas por los Estados. Hemos visto anteriormente cuál es el significado preciso del término Comentario y del término Reservas en el sistema de los Modelos de Convenio de la O.C.D.E.

Dentro del articulado del Modelo de Convenio pueden distinguirse unas disposiciones generales que van del art.1 al art.24, a las cuales suceden unas disposiciones especiales y finales, que van de los arts. 25 a 30.

Las disposiciones generales comienzan en el Capítulo I por la delimitación del ámbito de aplicación subjetivo (art.1) y objetivo (art.2) del Modelo de Convenio de 1992.

Tras la delimitación del ámbito de aplicación del Convenio, el Capítulo II (arts.3 a 5) contiene una serie de definiciones generales que van a ser empleadas a lo largo de todo el Modelo de Convenio como "personas", "residente" o "establecimiento permanente".

En el Capítulo III, el más extenso (arts.6 a 21), se encuentran las normas de imposición, de reparto de la potestad tributaria, de las diferentes categorías de rentas.

El tratamiento del impuesto sobre el patrimonio se encuentra en el art.22, único artículo del Capítulo IV.

Para eliminar la doble imposición internacional los Estados pueden elegir entre las dos cláusulas del art.23 (único artículo del Capítulo V): el método de exención (art.23A) y el método de imputación (art.23B).

Al art.23 del Modelo de Convenio, último artículo que forma parte de las disposiciones comunes, le suceden las disposiciones especiales que regulan:

- la no discriminación (art.24)
- el procedimiento amistoso de resolución de controversias (art.25)
- el intercambio de información entre los Estados (art.26)
- el tratamiento de los agentes diplomáticos y consulares (art.27)
- la posibilidad de extensión territorial de los efectos del

Convenio (art.28)

-la entrada en vigor (art.29) y la denuncia (art.30).

Esta estructura del Modelo de Convenio es la que va a ser seguida a lo largo de estas explicaciones que van a prestar especial atención a los Comentarios redactados por el Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. y a las novedades adoptadas por el Modelo de Convenio de 1992 respecto de los Modelos anteriores. Asimismo se hará referencia a las soluciones efectivamente adoptadas en los CDI celebrados por España.

### III.A. El ámbito de aplicación del Modelo de Convenio de 1992 :

El Modelo de Convenio de 1992 es un modelo orientativo, sin carácter obligatorio, que es publicado para que los Estados se inspiren en él en el momento de celebrar sus CDI. Sin embargo, los CDI celebrados por los Estados sí constituyen una fuente, de origen internacional, del Derecho interno de estos Estados-parte y, por lo tanto, crean o modifican derechos y obligaciones. Aparece entonces la necesidad de que los propios textos normativos o sus modelos originarios delimiten cuál es el ámbito de la realidad social regulado por las normas contenidas en los CDI. Así, será necesario determinar el ámbito subjetivo (quiénes son los miembros de la comunidad a los cuáles les son aplicables las normas contenidas en los CDI), el ámbito objetivo (a qué impuestos exigidos por el poder tributario de una comunidad les son aplicables las normas contenidas en los CDI), el ámbito

territorial (cuáles son las partes del territorio de los Estados en las que son de aplicación las normas contenidas en los CDI) y el ámbito temporal (cuál es el momento inicial a partir del cual comienzan a surtir efectos las normas del CDI).

### **III.A.1. El ámbito subjetivo de aplicación del Modelo de Convenio :**

Frente a los primeros modelos de CDI (estudiados con anterioridad) que, en general, eran aplicables a los nacionales de los Estados contratantes, todos los Modelos auspiciados por la O.C.D.E., incluido el Modelo de Convenio de 1992, mantienen el criterio de la residencia para delimitar el ámbito subjetivo de aplicación del Modelo de Convenio o de los CDI que se celebren siguiendo los mismos. En consecuencia, las cláusulas de los CDI se aplican a las personas que son residentes de un Estado contratante o de los dos Estados contratantes.

La elección del criterio de la residencia se explica porque éste es el criterio seleccionado por la mayoría de los Estados miembros de la O.C.D.E. (a excepción de Estados Unidos) para determinar si la tributación debe hacerse por la totalidad de las rentas percibidas o bienes poseídos (tributación por renta mundial o worldwide income). Así, los residentes deben tributar por la totalidad de las rentas percibidas y bienes poseídos cualquiera que sea el lugar de donde provengan las rentas o se hallen los bienes. Los no residentes tributan únicamente por las rentas obtenidas y por los bienes que se hallan en el Estado de

tributación.

Esta opción por el criterio de la residencia para someter a imposición la totalidad de las rentas y del patrimonio se explica por el hecho de que todos los residentes de un Estado, independientemente de su nacionalidad, pueden beneficiarse de los servicios e infraestructuras existentes en el Estado en el cual residen y, por lo tanto, deben todos colaborar al sostenimiento de los gastos públicos de igual forma en función de su capacidad económica.

En resumen, siguiendo los principios establecidos en la mayoría de ordenamientos jurídicos de los Estados se prevé la aplicación de las normas contenidas en los CDI a las personas residentes de uno o ambos Estados contratantes. Las únicas excepciones a este principio se encuentran en la letra c) del número 2 del art.4 (que introduce la nacionalidad como criterio secundario de resolución de los supuestos que aparezcan de doble residencia) y el art.24 del Modelo de la O.C.D.E. que recoge la regla de no discriminación por razón de nacionalidad. De acuerdo con el número 1 de este artículo se establece que "los nacionales de un Estado contratante no quedarán sometidos en el otro Estado contratante a ninguna imposición u obligación que sea distinta o más pesada que aquellas a las que estén o puedan estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentran en la misma situación. La presente disposición se aplica también, a pesar de las disposiciones del artículo 1, a las personas que no sean residentes de un Estado contratante o de los dos Estados

contratantes". Esta disposición de carácter especial será objeto de estudio con posterioridad. En el presente epígrafe vamos a estudiar el contenido de la cláusula "personas residentes" prestando especial atención a los dos términos de la expresión: "personas" y "residentes".

### III.A.1.a. Contenido del término "personas" :

#### 1) Concepto de "persona":

Las disposiciones contenidas en los CDI o en los Modelos de Convenio están destinadas a aplicarse a personas, entendidas estas de forma extensiva y nunca a rentas consideradas objetivamente<sup>136</sup>.

La definición del término "persona" no se encuentra en el artículo 1 sino en la letra a) del número 1 del artículo 3, incluido en el Capítulo II que, como hemos visto anteriormente, contiene las definiciones generales que serán utilizadas a lo largo del Modelo de Convenio y en los CDI que se inspiren en éste.

Así, el término "persona" incluye las personas físicas, las sociedades y todos los otros grupos de personas. La letra b) del número 1 del artículo 3 designa como "sociedad" a toda persona jurídica o toda entidad que sea considerada como persona jurídica

---

<sup>136</sup> DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.43.

a efectos impositivos. De acuerdo con los Comentarios al artículo 4, la definición del término "persona" no es limitativa y debe ser interpretada en un sentido muy amplio. De lo que deriva que se deba incluir dentro del concepto además de las personas físicas y las personas jurídicas (sociedades anónimas, asociaciones, fundaciones...), las entidades carentes de personalidad jurídica (comunidades de bienes, sociedades civiles, fondos de pensiones o de inversión...) que pueden ser designados como sujetos pasivos de tributos directos por alguna norma tributaria. En resumen, podría afirmarse que se considera "persona" en el sistema del Modelo de Convenio de 1992 a cualquier entidad, tanto de base personalista como de base capitalista que haya sido designada como sujeto pasivo de un impuesto sobre la renta o el patrimonio por una norma tributaria.

Sin embargo, es necesario destacar, que los establecimientos permanentes (cuya definición se halla contenida en el artículo 5), a pesar de significar una entidad de tipo económico, no constituyen en ningún caso una "persona" a efectos de aplicar los artículos del Modelo de Convenio. La personalidad jurídica de los establecimientos permanentes será la de las sociedades de los cuales dependan jurídicamente. Los establecimientos permanentes serán residentes del Estado de residencia de la sociedad de la cual dependan.

## **2) Problemática de las sociedades de personas:**

Pese a que todas las sociedades son "personas" de acuerdo

con el Modelo de Convenio de 1992, dentro del ordenamiento mercantil existe una pluralidad de categorías de sociedades, entre las cuales pueden establecerse una summa divisio entre sociedades personalistas y sociedades capitalistas en función de la mayor o menor importancia que tienen la persona o la actividad del socio para la sociedad. En principio, en las sociedades personalistas (sociedad colectiva, comanditaria simple o sociedad civil) tiene una gran importancia la identidad de los socios que la forman, ya que la consideración de cada socio, de sus cualidades personales o patrimoniales es la causa determinante del consentimiento de los demás para constituir la sociedad <sup>137</sup>.

Las diferencias de base en las sociedades mercantiles influyen frecuentemente en la legislación fiscal de los Estados de la O.C.D.E.. En algunos Estados, por ejemplo, se considera a las sociedades de personas como "unidades imponibles" a efectos tributarios y se convierten, por lo tanto, en sujetos pasivos del impuesto que grava los beneficios de las personas jurídicas. Por el contrario, en otros Estados, las normas tributarias no tienen en cuenta la existencia de la sociedad de personas y someten a imposición a cada uno de los asociados de forma individual sobre la parte de ingresos que reciben provenientes de la sociedad de personas. Finalmente, es posible que en algunos Estados determinadas sociedades de personas sean consideradas como "unidades imponibles" y otras sociedades de personas no sean

---

<sup>137</sup> BROSETA PONT, M., Manual..., pág.188.

reconocidas como "unidades imponibles" y sean los asociados a éstas los que estén sujetos a gravamen de forma individual<sup>138</sup>.

Basándose en estas divergencias entre los regímenes tributarios aplicables en cada uno de los dos Estados, el Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. decidió, ya con motivo de la aprobación del Proyecto de Modelo de Convenio de 1963, no introducir ninguna cláusula específica sobre el tratamiento de las sociedades de personas, postura que se reiteró en el Modelo de Convenio de 1977 y en el de 1992. Sin embargo, el Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. recuerda, en los Comentarios al art.1, que los Estados mantienen la posibilidad de establecer, en el momento de celebrar las negociaciones conducentes a la firma de un CDI bilateral, disposiciones especiales en materia de tributación de sociedades de personas en el momento de concluir los CDI, la mayoría de los Estados de la O.C.D.E., entre los que se halla España, no incluyen ninguna cláusula específica sobre el tratamiento de las rentas de las sociedades de personas en el momento de concluir los CDI (salvo algunas excepciones), sino que se limitan a reproducir el texto del Modelo de Convenio relativo a las personas que tienen derecho a la aplicación del convenio.

---

<sup>138</sup> Este es el caso de España donde las sociedades colectivas y comanditarias simples o por acciones son consideradas como "unidades imponibles", sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (art.4.1 de la Ley 61/1978) mientras que las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, se someten al régimen de atribución de rentas, por lo que se imputan los ingresos de las mismas directamente a los socios (art.10 de la Ley 18/1991).

### **3) Soluciones propuestas por el Comité de Asuntos Fiscales**

Aunque el Comité de Asuntos Fiscales no adoptó una solución en el articulado del Modelo de Convenio respecto a la cuestión, sí formuló una serie de propuestas sobre el tratamiento de las sociedades de personas en los Comentarios al artículo 1 del Modelo de 1992 (comentarios que en esta cuestión se mantienen esencialmente desde el Modelo de 1977). A lo largo de este epígrafe vamos a analizar las soluciones propuestas por el Comité de Asuntos Fiscales en los Comentarios, así como las soluciones adoptadas por la doctrina y en los CDI celebrados por España que incluyen en su articulado normas sobre la tributación de las sociedades de personas (Convenios con R.F.A., Canadá, Países Bajos, Estados Unidos y Reino Unido).

**3.1) Supuesto en que sean los socios o asociados de las sociedades de personas los sujetos pasivos de los impuestos sobre beneficios:**

Para el supuesto en que las sociedades de personas no sean consideradas como sujetos pasivos de los impuestos sobre beneficios sino que lo sean sus socios o asociados (como el supuesto en España de una sociedad civil formada por abogados que se asocian para ahorrar costes), es posible plantearse la cuestión de si podrían reclamar estos socios o asociados los beneficios del CDI. En los Comentarios al art.1, se afirma que si los socios son residentes en alguno de los Estados-parte del CDI, sí pueden reclamar la aplicación de las normas del CDI,

mientras que si los socios son residentes en otros Estados (que no sean parte en el CDI del que se trate) no tienen derecho a exigir la aplicación del CDI.

En el caso en que el asociado de una sociedad de personas no sea residente de ninguno de los Estados firmantes del CDI pero sea residente de un tercer Estado que sí que ha firmado un CDI con el Estado de origen de las rentas, entonces sería de aplicación el CDI existente entre el Estado de origen de las rentas imputadas a la sociedad de personas y el Estado de residencia del asociado. Cuando una sociedad de personas constituida en un Estado A y que tiene entre sus asociados a algunas personas residentes en el Estado B realiza una actividad profesional en el Estado C, los asociados residentes en el Estado B no tienen derecho a reclamar la aplicación del CDI entre el Estado A y el Estado C, aunque sí pueden reclamar la aplicación del CDI entre el Estado B y el Estado C.

Cuando se produjera el supuesto anterior, ¿sería lícito, de acuerdo con las normas del Modelo de Convenio, que el Estado donde está situada la sociedad personalista gravara las rentas que perciban los asociados no residentes del Estado donde está situada ? Los Estados donde están situadas las sociedades personalistas gravan, generalmente, por obligación real las rentas que aquellas transfieren a los asociados no residentes en el Estado donde están situadas las sociedades personalistas.

En el caso de tributación por obligación real de las rentas

abonadas desde la sociedad de personas a los asociados no residentes no nos hallamos ante una transferencia de rentas desde la sociedad de personas residente a los asociados no residentes, sino que las rentas provienen de entidades de otros Estados, que no son ni el Estado de residencia de la sociedad de personas ni el Estado de residencia del asociado, y se imputan directamente al asociado, ya que la sociedad de personas que se la transfiere carece de personalidad a efectos tributarios. En este supuesto la sociedad de personas no es la entidad pagadora de dichas rentas que, además, nunca le fueron imputadas, nunca fueron suyas, sino que dicha sociedad ejerce una función de mediador para el pago de las rentas entre la entidad donde las rentas tienen su origen y el asociado que es destinatario final. En consecuencia, el Estado de residencia de la sociedad de personas no puede someter a gravamen esas rentas que no son pagadas por una entidad que sea residente (ya que ésta entidad carece de personalidad a efectos tributarios y se limita, por lo tanto, a realizar una simple operación de mediación de pago) a un asociado no residente. Finalmente, debe tenerse en cuenta que las rentas de dicho asociado han sufrido una retención en la fuente en el Estado de origen de las mismas y serán objeto, también, de gravamen en el Estado de residencia del asociado receptor de las mismas.

Siguiendo con el ejemplo anterior, cuando la sociedad personalista transfiere rentas provenientes de sus actividades profesionales en otros Estados, en realidad no transfiere rentas propias sino rentas provenientes de los agentes económicos del

otro Estado, ya que a efectos fiscales la sociedad personalista nunca ha sido propietaria de dichas rentas ya que no existe a efectos fiscales.

Para González Poveda <sup>139</sup>, por el contrario, la solución más aceptable, de acuerdo con la legislación fiscal española "sería hacer tributar la participación del asociado no residente por obligación real conforme a la naturaleza de la renta obtenida (rendimiento de la actividad empresarial, del capital mobiliario, de la propiedad de inmuebles, etc.). En el otro Estado, el de residencia del socio se gravaría también la misma renta por obligación personal o ilimitada y se eliminaría la doble imposición en la forma prevista en el Convenio."

Cuando el asociado, no residente del Estado donde la sociedad de personas es residente, es residente de un Estado que no ha celebrado CDI con el Estado donde las rentas tienen su origen, el destinatario final de las rentas no podrá invocar ningún CDI. Se encontrará, por lo tanto, sometido a imposición por obligación real en el Estado en el cual las rentas tienen su origen y por obligación personal en el Estado de su residencia.

Sin embargo, no podría estar sometido a tributación en el Estado donde se halla la sociedad de personas ya que no existiría un punto de conexión a efectos tributarios. En efecto, la sociedad de personas es considerada como una ficción desde el punto de vista tributario y, en consecuencia, las rentas que

---

<sup>139</sup> GONZÁLEZ POVEDA, V., op.cit., pp.443-450.

transfiere a los asociados no son propias sino que provienen directamente de fuentes situadas en otros Estados. En consecuencia, no podría producirse la tributación de esas rentas por obligación real en el Estado donde se halla la sociedad de personas, ya que una renta no puede tener su origen en una entidad que no es reconocida, que no existe para el ordenamiento jurídico-impositivo. Puesto que, por hipótesis, el asociado no es residente en el Estado donde se halla la sociedad de personas no podrá estar éste estar sometido a gravamen por obligación personal en el Estado de residencia de la sociedad de personas. En resumen, el asociado no residente no se encontraría sometido a gravamen ni por obligación real ni por obligación personal.

Para evitar el asociado la doble imposición que se pudiera producir (al superponerse la obligación real en el Estado de origen de las rentas que posteriormente son distribuidas por la sociedad de personas y la obligación personal de contribuir en el Estado de la residencia del asociado-receptor final) debería acudir a las medidas unilaterales previstas por la legislación del Estado de residencia para evitar la doble imposición. En el caso de que el asociado sea una sociedad residente en un Estado miembro de la Comunidad Europea no podrá, a pesar de ello, beneficiarse de las disposiciones de la Directiva 90/435/CEE ya que el tratamiento tributario en ella establecido para las filiales se reserva a las sociedades de base capitalista designadas en el Anexo (que no incluye a las sociedades personalistas).

### 3.2) Supuesto en que la sociedad de personas sea considerada como sujeto pasivo a efectos de la tributación sobre beneficios

Frente a la opción por considerar como sujetos pasivos a los asociados de las sociedades de personas, el legislador tributario puede adoptar la opción según la cual las sociedades de personas se convierten en "unidades imponibles", sujetos pasivos de tributos directos. La consideración de las sociedades de personas como "unidades imponibles" implica, lógicamente, que sean aceptadas como "personas", como entes que pueden alegar las disposiciones contenidas en los CDI, tal como indican los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio.

Sin embargo, una vez aceptada la posibilidad de que las sociedades de personas sean "personas" en el sentido de entidades subjetivas aptas para reclamar la aplicación de las cláusulas del CDI, se plantean una serie de cuestiones: ¿en qué categorías de rentas clasificaremos las rentas abonadas a los socios o asociados por las sociedades de personas? ¿cuál será el tratamiento de los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de acciones o de participaciones de sociedades de personas?

Las rentas abonadas a los socios o asociados por las sociedades de personas pueden ser calificadas en algunos Estados como dividendos que paga una sociedad a sus socios y, por lo tanto, se encuadran dentro de la categoría de rentas del art.10 del Modelo de Convenio. En otros Estados, por el contrario, todos

los beneficios obtenidos por las sociedades de personas, tanto si éstos son distribuidos como si no lo son, se califican como beneficios de actividades empresariales, no de la sociedad, sino de sus asociados y se encuadran dentro de la categoría de los beneficios empresariales del art.7 del Modelo de Convenio. Para González Poveda, las rentas que abona una sociedad de personas, con personalidad a efectos tributarios, deben considerarse como dividendos y someterse a tributación de forma limitada en el Estado de la sede de la sociedad (art.10 del Modelo de Convenio).

El tratamiento tributario de los incrementos de patrimonio producidos por la cesión de las participaciones de sociedades de personas o de los bienes y derechos que compongan el activo de dichas sociedades tampoco es uniforme en los Estados miembros de la O.C.D.E. Así, en determinados Estados el tratamiento fiscal de estos incrementos de patrimonio será similar al tratamiento fiscal previsto en el número 2 del artículo 13 del Modelo de Convenio para la transmisión de activos de un establecimiento permanente que resultan gravables en el Estado donde se halla el establecimiento permanente. En otros Estados, por el contrario, el tratamiento fiscal será similar al previsto en el número 4 del artículo 13 del Modelo de Convenio y, en consecuencia, las cesiones de las participaciones en sociedades de personas serán consideradas como incrementos de patrimonio de bienes muebles sin ninguna característica particular y serán sometidos a tributación en el Estado de residencia del titular de los mismos.

### 3.3) Divergencia de criterios en materia de personalidad de las sociedades de personas entre el Estado de residencia y el estado de origen de las rentas :

Tras analizar los dos supuestos anteriores, queda el supuesto más conflictivo que es el de la sociedad de personas que es considerada como sujeto pasivo de los impuestos personales sobre la renta en un Estado y que en el otro Estado carece de personalidad a efectos tributarios y su renta es, por lo tanto, imputada a sus socios o asociados.

González Poveda distingue dos supuestos. El primero de ellos es aquél en que el Estado donde está situada la sede de dirección de la sociedad de personas grava a ésta como sujeto pasivo independiente por obligación personal y en el otro Estado, el de la fuente de la renta, no se reconoce la personalidad jurídica de la sociedad y el impuesto se establece sobre los socios (una sociedad de personas que ejerce actividades profesionales en otro Estado es considerada como sujeto pasivo del impuesto sobre beneficios en el Estado donde se halla constituida y en el Estado donde se realizan las actividades profesionales no se reconoce dicha personalidad jurídica y son los asociados profesionales los que deben ser gravados). El segundo caso, por el contrario, es aquél en que la sociedad de personas no se considera sujeto de los impuestos personales en el Estado en que radica su sede de dirección, mientras que en el otro Estado, el de origen de las rentas, la sociedad tiene personalidad jurídica (la sociedad de profesionales es considerada inexistente, transparente a efectos

fiscales en el Estado donde se halla constituida y son los asociados los que deben tributar, mientras que por el contrario en el Estado de donde provienen las rentas es considerada como una unidad imponible).

En el primero de los supuestos, la postura que debe imponerse es que la sociedad de personas sí que puede alegar la aplicación del Convenio al reunir la doble condición de "persona" (de acuerdo con los arts.3.1.a) y b) del Modelo de Convenio) y "residente" de uno de los Estados contratantes (de acuerdo con el art.4.1 del Modelo de Convenio).

La postura que, basada en la legislación del Estado de la fuente de las rentas, sostiene que son los socios o asociados de la sociedad de personas los que pueden invocar su derecho al Convenio, y que llevaría a la negación de los beneficios del CDI a los socios o asociados no residentes en el Estado donde se halla la sede de dirección efectiva de la sociedad, debe ser rechazada. El rechazo de esta interpretación se explica porque ésta entra en contradicción con el objeto y el fin del Convenio, por lo cual es contraria a lo dispuesto en el art.31.1 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados y va en contra del espíritu de los CDI, que se pactan para evitar la doble imposición, por lo que debe rechazarse cualquier interpretación que vaya en contra de esta intención.

En consecuencia, las distribuciones de beneficios realizadas por las sociedades de personas consideradas como "unidad

imponible" por las leyes tributarias constituirán rentas comprendidas en el art. 10 del Modelo de Convenio (dividendos) y no podrán ser gravados en el Estado de la fuente más que al tipo limitado establecido en el CDI correspondiente.

Cuando la sociedad de personas carece de personalidad a efectos tributarios en el Estado de su sede de dirección, no reúne los requisitos necesarios para poder solicitar la aplicación del Modelo de Convenio, ya que, a pesar de que, pudiera ser considerado como "persona" dentro de la expresión "cualquier otra agrupación de personas" del art.3.1.a) del Modelo de Convenio, no reúne la condición de "residente" en ninguno de los dos Estados-parte del CDI, al no estar gravada por obligación personal la sociedad de personas en ningún Estado.

#### **4) Soluciones adoptadas por los CDI celebrados por España**

Tras haber analizado las soluciones propuestas por la doctrina para resolver los problemas que pudieran plantearse por la aplicación o no de los CDI a las sociedades de personas, vamos a prestar atención a los CDI ratificados y publicados por España.

Estos CDI suscritos por España siguen, en su inmensa mayoría, el contenido propuesto en los Modelos de Convenio de la O.C.D.E. en el art.3.1.a) y b) (la sistemática de este artículo, establecida por el Proyecto de Convenio de 1963, aunque no su contenido, sufrió ligeras modificaciones en el Modelo de Convenio de 1977 que se mantuvieron en el Modelo de Convenio de 1992),

para delimitar el ámbito subjetivo de aplicación. Por lo tanto, incluyen en su ámbito a las "personas" (personas físicas, sociedades y cualquier otra agrupación de personas, art.3.1.a) y definen a las "sociedades" como cualquier persona jurídica o entidad que sea considerada como entidad a efectos impositivos (art.3.1.b).

Existen algunos Convenios (los celebrados con la R.F.A., Canadá, Estados Unidos, Países Bajos y Reino Unido) que presentan peculiaridades en cuanto al ámbito subjetivo de aplicación respecto al planteamiento general de los CDI suscritos por España. Estas peculiaridades se explican por las características específicas de los ordenamientos jurídicos de los Estados-parte con los que España ha suscrito CDI.

#### **4.1) CDI entre España y R.F.A.:**

El Convenio con la R.F.A. regula de forma expresa la aplicación de su contenido a las sociedades de personas. Este hecho se explica por las notas características de estas formas de organización de la actividad empresarial. Las sociedades de personas (sociedades de derecho civil, sociedades mercantiles abiertas y sociedades comanditarias simples), muy extendidas en la R.F.A., carecen de personalidad jurídica en Derecho común. Como consecuencia de esta nota característica dentro de la regulación por el derecho privado, a efectos tributarios, la sociedad de personas no existe y su renta se grava directamente en la persona de sus socios.

Lógicamente, estas notas de las sociedades de personas en derecho tributario interno van a reflejarse en el CDI entre R.F.A. y España que en su artículo 3.1.e) no incluye la mención "agrupaciones de personas" que sí aparece en el art.3.1.a) del Modelo de Convenio de 1992 y también aparecía en los Modelos de Convenio anteriores. Sin embargo, el tratamiento de las sociedades de personas está contemplado en el art.4.4º del CDI que establece que "los socios de las sociedades de personas, en lo que concierne a la imposición de las rentas que proceden de dichas sociedades o del patrimonio que posean por medio de las mismas, se considerarán residentes del Estado Contratante en el que se encuentra la sede de dirección a efectos de la sociedad". En consecuencia, la participación como socio en los fondos de una sociedad de personas determina la adquisición automática de la residencia del Estado en el cual dicha sociedad tiene su sede de dirección efectiva, con dos limitaciones: la primera limitación consiste en el hecho de que dicha residencia se produce exclusivamente a efectos de la imposición de las rentas que proceden de dichas sociedades y del patrimonio representado por la participación en dichas entidades, y, la segunda limitación, reside en que si la aplicación de estas reglas conduce a que estas rentas o patrimonio no estén sujetas a imposición en el Estado de la sede de dirección, aquéllas podrán ser gravadas en el otro Estado (de acuerdo con la última frase del art. 4.4 del CDI entre la R.F.A. y España).

#### 4.2) CDI celebrados con Estados de Common Law :

En los Convenios celebrados por España con Estados en los cuales el sistema jurídico es el de Common Law (Canadá, Estados Unidos y Reino Unido) se reflejan, en el momento de delimitar el ámbito subjetivo de aplicación de los CDI, las singularidades de ciertas instituciones jurídicas propias de dichos sistemas. Dichos entes, característicos del Common Law, pueden ser, de acuerdo con aquellos sistemas jurídicos, titulares de derechos y obligaciones y pueden desarrollar actividades empresariales y de inversión. Será necesario, por lo tanto, realizar una breve descripción de algunas de estas instituciones (partnerships, trusts).

En los Estados Unidos, la "partnership" es una forma de sociedad que carece de personalidad jurídica independiente de la de los socios. A efectos fiscales, las rentas de la "partnership" se grava en la persona de los socios. Existe una figura afín a la "partnership" que es la "joint venture". Las notas que caracterizan a la "joint venture" es el ser una agrupación de personas físicas o de sociedades que se unen para llevar a cabo una determinada operación (un proyecto, una obra). A diferencia de la "partnership" que supone una relación duradera y estable entre los socios, la "joint venture" es una asociación ocasional, "a one time grouping" en la que los socios, sin constituir una personalidad jurídica, realizan conjuntamente una determinada actividad empresarial. En la "joint venture" existe una comunidad de intereses en la consecución del objeto para el que se

constituye y todos los asociados tienen derecho a intervenir en la gestión y a dirigir la política de la agrupación. Generalmente, la "joint venture" es transparente y sus rentas se gravan en la persona de los socios, salvo en el caso de que se den en ella determinadas condiciones que la hacen semejante a una sociedad sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades: a) continuidad de la asociación, es decir, la muerte, incapacidad o separación de un asociado no es causa de disolución; b) dirección centralizada; c) responsabilidad limitada a las aportaciones realizadas; d) libre transmisibilidad de las participaciones <sup>140</sup>.

La "partnership", en el Reino Unido, pese a configurarse como en Estados Unidos como asociaciones de dos o más personas creadas para realizar una actividad empresarial o profesional que no tienen personalidad jurídica propia, tienen un tratamiento fiscal peculiar, que no puede asimilarse a la transparencia fiscal. La "partnership" inglesa, aunque no tenga personalidad jurídica, no es completamente transparente a efectos fiscales, sino que está sujeta al Impuesto sobre la Renta (no al Impuesto sobre Sociedades) que se liquida a su nombre, pero teniendo en cuenta las condiciones personales de cada socio y la participación en los beneficios que cada uno de ellos le corresponde. En realidad, la "partnership" no es sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta aunque el impuesto se liquida a su

---

<sup>140</sup> BITTEKER, B.I. y EUSTICE, J.S., *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*, pp.2-7, Ed. Warren, Gorham and Lamont, Boston, 1990.

nombre y no al de los socios, porque su importe depende de las circunstancias de éstos y de los demás rentas que obtengan. La residencia fiscal de la "partnership" depende de que sus socios sean personas físicas o jurídicas. Si todos los socios son personas físicas, la "partnership" se considera residente del país en que se encuentra su sede de dirección efectiva (management and control), no siendo relevante a estos efectos el domicilio de los socios ni el lugar donde ejercen su actividad. Únicamente en el caso de que la "partnership" ejerza una profesión liberal, la residencia de ésta no puede ser distinta de la sus socios. Si los socios de la "partnership" son sociedades, la "partnership" tributará con arreglo a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

El "trust" inglés, institución desconocida en nuestro derecho, se caracteriza porque el "settlor" (fundador) decide transmitir un patrimonio a otra u otras personas de su confianza, los llamados "trustees" (fiduciarios) con el fin de que éstos lo administren en beneficio de otra u otras personas, los beneficiarios. En el "trust" la propiedad del patrimonio cedido a los "trustees" aparece disociada de una forma peculiar del derecho inglés y no se conoce en derecho español: a los "trustees" les corresponde la llamada "propiedad legal" (legal ownership) y a los beneficiarios les corresponde la llamada "propiedad beneficiaria" (beneficial ownership). Los "trustees" administran el patrimonio, perciben sus frutos y los reparten entre los beneficiarios en la forma dispuesta por el fundador al constituir el "trust". Esta institución tiene un tratamiento

fiscal complejo. El "trustee" como tal es sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta por la totalidad de las rentas del "trust", pero también lo son los beneficiarios por la renta que se distribuye. La doble imposición que se produce se elimina deduciendo del impuesto de éstos el pagado por el "trustee".

Tras haber realizado una sucinta descripción de algunas figuras propias del derecho anglo-sajón, es necesario examinar cómo se reflejan estas instituciones en el articulado de los CDI que han celebrado Canadá, Estados Unidos y Reino Unido con España.

#### 4.2.1) CDI con Canadá :

En el Convenio con Canadá, la definición del art.III.1.c) de "personas" incluye de forma expresa "las herencias, las fiducias (trust) (...) y cualquier otra agrupación de personas". Para que estas entidades sean consideradas residentes de Canadá y puedan, por lo tanto, entrar dentro del ámbito de aplicación subjetivo del CDI, es necesario que estén sujetos a imposición en ese Estado por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, es decir, que estén sujetos a tributación por obligación personal.

#### 4.2.2) CDI con Estados Unidos :

Dentro del articulado del Convenio entre España y los

Estados Unidos se definen los términos "persona" y "sociedad" (en los arts.3.1.d) y e)) de forma idéntica a como lo hacen los sucesivos Modelos de Convenio. Sin embargo, en el Protocolo en el CDI entre España y Estados Unidos se trata la cuestión de la inclusión de las entidades propias del derecho americano que pueden ser titulares de derechos y obligaciones en el ámbito subjetivo de aplicación del CDI. Así, en el número 4 del Protocolo se declara que la expresión "cualquier otra agrupación de personas" comprende las herencias yacentes, las fiducias (trust) o las sociedades de personas (partnership). Además, la Instrucción de 1990 de la Administración fiscal de los Estados Unidos entiende que la expresión "any body of persons" comprende cualquier otra persona, definida como tal por las leyes, que esté sujeta a imposición, tales como las fundaciones, cooperativas, asociaciones y otras agrupaciones similares de personas físicas o de sociedades. El número 5b) del Protocolo aclara que una sociedad de personas, herencia yacente o fiducia es residente de un Estado contratante solamente en la medida en que las rentas que obtenga estén sometidas a imposición en ese Estado como las rentas de un residente.

En consecuencia, si las rentas de estas entidades están sometidas a imposición ilimitada en el Estado donde se halla su sede de dirección, al estar sometidas a una forma de imposición idéntica a la de las personas físicas o personas jurídicas (corporation) residentes, podrán considerarse como residentes.

Al reunir la doble condición de personas y de residentes en

uno de los Estados contratantes, estas entidades entrarán dentro del ámbito de aplicación subjetivo del CDI y podrán reclamar, en principio, la aplicación de las normas allí contenidas.

Sin embargo, es necesario tener en cuenta que aunque las fundaciones, cooperativas, asociaciones e incluso "joint venture" (si cumplen determinados requisitos) están sujetas a imposición de acuerdo con las leyes fiscales nacionales, esto no sucede así con otras instituciones como las "partnership" que no son sujetos pasivos de impuestos sobre la renta. En este último caso, para González Poveda <sup>141</sup>, "una "partnership" sólo tendrá derecho a los beneficios del Convenio en la medida en que sus rentas se graven en los Estados Unidos como rentas de un residente". Otra postura que podría mantenerse es que una "partnership" no podrá, en ningún caso, reclamar la aplicación del CDI ya que, tal y como hemos visto anteriormente, la "partnership" no es sujeto pasivo de impuestos directos sino que son los socios de ésta los sujetos pasivos de los impuestos directos. Serán, pues, los socios de la "partnership" residentes los que puedan reclamar la aplicación del CDI entre España y Estados Unidos. A los socios no residentes se les debería aplicar el tratamiento señalado anteriormente en función de la residencia o no en un Estado con el cual el Estado de origen de las rentas ha celebrado un CDI.

---

<sup>141</sup> GONZÁLEZ POVEDA, V., op.cit., pág.447.

#### 4.2.3) CDI con el Reino Unido :

El Convenio con el Reino Unido no introduce ninguna cláusula especial relativa a las "partnership" o a los "trust" y se limita a reproducir las definiciones de los Modelos de Convenio. En este supuesto González Poveda<sup>142</sup> niega a las "partnership" los beneficios del Convenio por las rentas que obtuvieren provenientes de España y sólo en el caso de que los socios fueran residentes en el Reino Unido tendrían derecho a los beneficios del Convenio por las rentas que obtuvieren provenientes de España.

Para el caso del "trust" inglés, González Poveda sostiene que si un "trust" inglés percibe rentas de fuente española, el titular jurídico de estas rentas será el "trustee" y si éste es residente del Reino Unido, podría invocar a su favor los beneficios del Convenio con independencia de la residencia de los beneficiarios. El autor advierte que podría ser de aplicación en estos casos la cláusula del "beneficiario efectivo" y negarse los beneficios del Convenio a un "trust" cuyos beneficiarios fueran no residentes.

#### 4.3) CDI con los Países Bajos :

Diferente a las soluciones anteriores es la solución

---

<sup>142</sup> GONZÁLEZ POVEDA, V., op.cit., pág.448.

adoptada por el Convenio con los Países Bajos para resolver la cuestión de la aplicación a los entes sin personalidad jurídica las disposiciones de los CDI. En efecto, el número I del Protocolo al CDI entre España y los Países Bajos establece que "cuando en uno de los Estados la renta de un grupo de personas o una herencia indivisa se considera como renta de la entidad mientras que en el otro Estado se considera como renta de las personas que participan en el grupo, las autoridades competentes resolverán las dificultades de común acuerdo". Se establece, por lo tanto, la obligación para los Estados de utilizar el método del procedimiento amistoso (regulado en el art.25 del Modelo de Convenio) para resolver los problemas que pudieran plantearse para determinar si una entidad puede ser incluida dentro del ámbito de aplicación del Convenio.